



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.723582/2012-44  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.069 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2021  
**Recorrente** SACHA CALMON - MISABEL DERZI, CONSULTORES E ADVOGADOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2008

**PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO DISCUTIDA NA IMPUGNAÇÃO. OMISSÃO OBJETIVA.**

É bastante consolidado no CARF o entendimento de que preclui a matéria não contestada especificamente pela contribuinte na Impugnação.

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP.**

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradadas no art. 32-A da Lei 8.212/91.

**PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DA RFB, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA - CFL 68.**

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de erro no cálculo da multa; e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para determinar a aplicação da retroatividade benigna, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09, bem como para determinar a aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz e Martin da Silva Gesto, que deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.539 e ss) interposto contra decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (fls. 520 e ss) que manteve as seguintes autuações (conforme resumido no R. Acórdão - fls. 521/522):

**Auto de Infração n.º 37.365.706-4**, fls. 03/07, referente às contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – Sat/Rat, em 01/2008 e 07/2008, no valor total de R\$ 148.438,72, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de mora.

**Auto de Infração n.º 37.365.707-2**, fls. 08/12, referente às contribuições dos segurados, sem retenção, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, em 01/2008 e 07/2008, no valor total de R\$ 11.174,58, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de mora.

**Auto de Infração n.º 37.373.264-3**, fls. 13/17, referente às contribuições da empresa para outras entidades ou fundos (terceiros), incidentes sobre remunerações pagas a

segurados empregados, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, em 01/2008 07/2008, no valor total de R\$ 40.997,35, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de mora.

**Auto de Infração n.º 37.373.265-1**, fls. 18, por infração ao artigo 32, IV e § 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação da Lei n.º 9.528, de 1997, no valor de R\$ 32.342,40, nas competências 01 e 07/2008, em decorrência da não informação de remuneração paga indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados. Não se aplicou o disposto no art. 106, II, “c”, da Lei n.º 5.172, de 1966, por ser o regramento advindo da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, menos benéfico.- **CFL 68**.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância (fls. 520 e ss) analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

3. Cientificada dos lançamentos em 25/04/2012 (fls. 3, 8, 13 e 18), a autuada apresentou as impugnações de fls. 214/227 (AI n.º 37.365.706-4), 290/303 (AI n.º 37.365.707-2), 366/379 (AI n.º 37.373.264-3) e 442/454 (AI n.º 37.373.265-1), em 24/05/2012 (fls. 214, 290, 366 e 442), acolhidas como tempestivas pelo órgão preparador (fl. 1172), instruídas com os documentos de fls. 228/289, 304/365, 380/441 e 455/516, alegando, em síntese, que:

a) Considerações iniciais. A impugnante atendeu todas as solicitações da fiscalização, o que demonstra sua boa fé e busca da verdade. A autuação é injusta e absurda, pois a impugnante seguiu todos os ditames legais ao pagar participação nos lucros ou resultados. Não se contesta o valor pago e sim que o instrumento coletivo não seria suficiente para atender aos ditames legais.

Por outro lado, tendo a fiscalização se dado sobre a folha de pagamentos, nos documentos e nos Anexos às NFLD's (sic) lavradas pode haver informações de terceiros (empregados), devendo ser preservadas, nos termos do art. 5o, inciso X, CF/88 e art. 198 do CTN. Não se exige a preservação do sigilo de tais dados, mas se afirma que esta preservação (por se tratar de dados de terceiros) é inerente ao caso e de responsabilidade das Autoridades que conduzirem este processo administrativo.

b) Tempestividade. Cientificada dos Autos de Infração em 25/04/2012 (quarta-feira), o prazo de impugnação de 30 dias encerrou-se em 25/05/2012 (sexta-feira).

c) Conexão. A impugnante pugna pelo trâmite conexo das impugnações aos autos de infração n.º 37.365.706-4, n.º 37.373.265-1, n.º 37.365.707-2 e n.º 37.373.264-3, já que os fundamentos de origem, as partes e o período autuado coincidem.

d) Fatos. A fiscalização entendeu que os valores pagos a título de PLR, no ano de 2008, *data venia*, não estavam de acordo com os ditames constantes da Lei 10.101, de 2000.

O entendimento da fiscalização está baseado no vazio argumento da ausência de um plano de metas a ser cumprido o que evidenciaria falta de esforço pessoal no recebimento da parcela, com infringência ao disposto no art. 3º, caput, da Lei 10.101, de 2000.

A autuação beira o absurdo jurídico. Como dizer que uma Participação nos Lucros, cujo cálculo se extrai diretamente do lucro auferido pela Sociedade, pactuada em Acordo Coletivo de Trabalho, está fora dos ditames legais? A impugnante repartiu o bolo dos lucros, seguindo o estímulo governamental, e agora se vê às voltas com uma autuação fiscal.

Será que jamais neste país teremos a exata noção de segurança jurídica?

e) Ausência de Natureza Salarial. O art. 7º, XI, da Constituição autoriza a participação baseada tanto nos lucros quanto nos resultados e declara, de forma peremptória, que tal parcela não tem caráter salarial. Não pode a lei ou seu intérprete reduzir o alcance do comando constitucional com regras que venham a ferir a razoabilidade. Portanto, se

demonstrado que a parcela tem natureza de PLR, por força constitucional, não pode ela ser tributada, independentemente do que diz a lei.

No caso impugnado, houve autêntica participação nos lucros, pois a impugnante reservou parte do lucro apurado na contabilidade e distribuído aos sócios para dar aos empregados, conforme Acordo Coletivo. Quanto maior o lucro, maior a participação. Não há razões fáticas ou jurídicas para a presente autuação.

A PLR foi instituída por Acordo Coletivo de Trabalho, no qual constou expressamente que a participação nos lucros se daria de maneira clara e objetiva: um percentual do lucro distribuído aos sócios é segregado: este montante é distribuído aos empregados (administrativo e advogados), na proporção da remuneração de cada um.

Assim, todos os requisitos constantes da Lei 10.101, de 2000 foram atendidos: (1) que seja resultado de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, ou convênio ou acordo coletivo (art. 2º, caput e incisos I e II da Lei 10.101): o instrumento coletivo encontra-se anexo e demonstra a negociação para o pagamento da PLR; (2) que as regras para sua concessão, aferimento, periodicidade, vigência e pagamento sejam claras e precisas: o instrumento esgota o assunto, deixando evidente a distribuição do lucro aos seus empregados da maneira mais simples e pura, ou seja, um percentual do lucro distribuído aos sócios é distribuída aos empregados, na proporção das respectivas remunerações; e (3) em que pese a lei facultar a adoção de um dos métodos sugeridos, a Impugnante adotou o que nela constava, ou seja, a lucratividade.

Reclama a fiscalização, no entanto, que o Programa de Participação nos Lucros elaborado pela Impugnante e seus empregados é subjetivo sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado, e ausência de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

Não faz nenhum sentido a linha argumentativa adotada, até porque numa empresa de prestação de serviços advocatícios não há como fixar metas de produtividade por unidade ou tempo, diferente de empresas industriais e comerciais.

No caso da impugnante, a PLR atuou como catalisadora da união de todos para produzir mais, ganhar melhor e reduzir custos, a aumentar o lucro e a participação. Não há que se fazer qualquer plano de metas quando o próprio instrumento coletivo esgota o assunto, como o celebrado pela Impugnante e seus empregados. O que deveria ser objeto de regulamentação se tudo já consta do Acordo Coletivo?

O instrumento coletivo demonstra que o montante distribuído aos empregados é oriundo do lucro distribuído aos sócios, portanto, o índice de lucratividade é o mais claro possível: quanto mais a sociedade lucra, maior o bolo a ser distribuído aos empregados. Quanto maior o esforço dos empregados, com aumento das receitas e redução das despesas, maior será o valor a ser distribuído.

Repita-se, quando se fixa um percentual sobre o lucro a ser distribuído, a consequência lógica e direta é que o conceito mais puro de distribuição de lucros está sendo obedecido. Se a Sociedade não der lucro, não há o que distribuir. O esforço de todos se volta para a lucratividade e, neste caso, não há necessidade de maiores detalhamentos, ao contrário do plano que se busca a aferição de resultados.

A lógica da proporcionalidade das remunerações beneficia quem contribui mais para a Sociedade, tanto que reconhecidamente recebe mais.

De mais a mais, tampouco a alegação de que os acordos coletivos preveem uma "garantia de participação mínima" merece prosperar, já que a PLR paga sobre o lucro líquido, como no caso em tela, obviamente não constitui nenhuma garantia ao trabalhador, tampouco substitui sua remuneração, na medida em que seu recebimento depende da apuração de lucro líquido. Se não houver lucro, não há PLR.

Destarte, tendo sido demonstrado nos autos que a PLR paga pela Impugnante a seus empregados (a) está prevista em Acordo Coletivo; (b) depende da apuração de lucro líquido contábil; (c) preenche todos os requisitos legais e constitucionais; não há que se

falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre a mesma, tampouco em falta de informação em GFIP, por inocorrência do respectivo fato gerador.

As autuações estão na contramão da vontade constitucional e legal, por isso, não podem subsistir.

f) Descumprimento de Obrigação Acessória. Além da cobrança das contribuições previdenciárias (parte patronal e dos empregados) e de terceiros, nos respectivos autos de infração, lavrou-se multa pela não declaração de tais fatos geradores em GFIP.

Não houve sonegação ou ocultação de valores, pois tudo estava devidamente registrado nos livros contábeis, no razão contábil, nas folhas de pagamento, bem como nas informações enviadas a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização teve acesso a todos estes dados.

Não há descumprimento de obrigação acessória ou instrumental, mas discussão acerca de ser a obrigação principal devida ou não.

Não se pode cobrar multa por descumprimento de obrigação acessória de uma obrigação principal cujo lançamento é objeto de impugnação em processo administrativo.

Em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do não confisco, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, não parece justo, razoável ou proporcional, que a empresa tenha que arcar com a aplicação de multa pelo não cumprimento de uma obrigação acessória originada em obrigação principal sob discussão no âmbito administrativo.

Vista a autuação de forma isolada, a fiscalização pretende que a empresa declare como devido tributo que a impugnante entende não devido, uma confissão sob coação, o que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. Só após o término do processo administrativo relativo à obrigação principal, pode se cogitar em descumprimento de obrigação instrumental de declarar. Pela mesma razão, o Supremo Tribunal Federal (Súmula Vinculante n.º 24) entendeu que não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo.

Se não há lançamento definitivo, não há como se afirmar que deixou de declarar (ato ilícito), não havendo motivação suficiente para o lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória.

E, mais, se posteriormente a matéria for ao âmbito judicial, somente após decisão passada em julgado é que os valores passaram a ser reconhecidamente devidos, a gerar a possibilidade de se exigir a obrigação acessória de declarar em GFIP, pois na GFIP somente devem ser lançados valores devidos.

Nos termos do art. 151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário principal está suspensa, não sendo passível de cobrança e nem de ser tido como devido para ser declarado em GFIP.

Em declarações similares (DCTFs, DIPJs etc) somente se exige a declaração daquilo que a empresa entende como devido.

Portanto, não há pressuposto legal para a aplicação da presente multa.

g) Mérito – Multa GFIP. Reitera argumentos acerca da observância da Lei n.º 10.101, de 2000.

h) Retroatividade Benigna. Mantida a multa por infração à obrigação acessória, deve ser aplicado o art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, por força do art. 106, II, c, do CTN, excluídas as remunerações informadas apenas para fins de FGTS.

i) Pedido. A bem da celeridade e da economia processual, pugna pelo trâmite conexo dos autos de infração n.º 37.365.7064, n.º 37.373.2651, n.º 37.365.7072 e n.º 37.373.2643, já que os fundamentos de origem, as partes e o período autuado coincidem. Por fim, requer a procedência das impugnações, com o cancelamento dos autos de infração.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/07/2008

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONCEITO.**

A participação nos lucros pode ter por meta o simples êxito do empreendimento, ou seja, a obtenção de lucro. Havendo lucro, o empregado dele participará. Esse critério é objetivo. Nada impede, contudo, que se fixe índice mínimo de lucratividade, um patamar de lucro a partir do qual os empregados passariam a ter o direito de participação. A fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

Descumprida exigência traçada na Lei n.º 10.101, de 2002, as quantias pagas aos empregados a título de participação nos lucros têm natureza de remuneração (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, j), devendo ser tributadas.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITO LEGAL. CONTEÚDO MÍNIMO DA NORMA COLETIVA.**

Devem constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO. GFIP. MULTA. INCLUSIVE MULTA DE OFÍCIO MAIS BENÉFICA. LAVRATURA.**

A aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de prestar informações correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias não pressupõe o prévio transitado em julgado administrativo e judicial do lançamento de ofício referente às respectivas contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 11/12/2013 (fls. 537), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 09/01/2014 (fls. 539 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra os lançamentos ao fundamento de que o Acórdão inovou ilegalmente os fundamentos das autuações, ao desconsiderar a inexistência de metas e resultados e lastrear a manutenção das autuações na falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Ressalta que a ausência de mecanismos de aferição do acordado com os empregados não tem o condão de gerar prejuízos aos empregados do Recorrente.

Assinala que a autuação decorreu de mero formalismo do Acordo Coletivo de Trabalho, e que o formalismo não pode se sobrepor à imunidade do PL pago aos empregados.

Alega a ausência da natureza salarial das verbas pagas a título de participação nos lucros, e, subsidiariamente busca a redução da multa de mora ao patamar de 20%, com aplicação da Lei 11.941/2009.

Pede o cancelamento da multa isolada aplicada por descumprimento da obrigação acessória, ao fundamento de não serem devidas contribuições, ou sua redução com a correta aplicação do art. 32, da Lei 8.212/91 e, subsidiariamente, aplicação da retroatividade benigna sob o manto do art. 106, do CTN.

Assinala a inexistência de dolo ou simulação.

Extrai-se do Recurso o pedido abaixo reproduzido (fls. 572):

#### 6. DO PEDIDO.

Ante o exposto, pede a Recorrente a reforma do acórdão recorrido para que sejam desconstituídos os lançamentos tributários realizados pelos **Autos de Infração/DEBCAD's 37.265.706-4, 37.373.265-1, 37.365.707-2 e 37.373.264-3**, extinguindo definitivamente o crédito tributário, nos termos do art. 156, IX do CTN.

Subsidiariamente, requer: **(i)** seja reduzida a multa de mora de 24% para o patamar de 20%; **(ii)** seja a multa isolada reduzida ao valor de R\$500,00 pela aplicação retroativa do art. 32-A da Lei 8.212/91 inserido pela Lei 11.941/2009 ou, ainda subsidiariamente; **(iii)** seja reduzida a multa isolada ao valor de R\$ 16.171,20 pela correta aplicação do art. 32, §4º da Lei 8.212/91.

BELO HORIZONTE . MG

RIO DE JANEIRO . RJ

SÃO PAULO . SP

BRASÍLIA . DF

Esse, em síntese, o relatório.

### Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

Apenas em sede recursal, o Recorrente alega erro no Anexo III (fls. 43), do DEBCAD relativo à CFL 68. Assinala que o cálculo da multa considerou número de segurados superior e diferente do informado no Anexo I, do Lançamento (fls. 39 e ss). Busca a redução da multa.

Ocorre que o exame da peça de defesa, a fls. 442 e ss, relativa ao DEBCAD nº 37.373.265-1, ou mesmo dos demais lançamentos (fls. 214 e ss), permite afirmar que a alegação não consta da impugnação, momento oportuno e legal à apresentação dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta a insurgência, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (art. 16, III, do Decreto 70.235/72).

Assim, alegação de defesa apresentada apenas em via recursal – no presente caso, relativa a erro na apuração da multa por infração a obrigação acessória (CFL 68) - não pode ser conhecida, por configurar inovação de matéria, situação ensejadora do não conhecimento da alegação.

A instrução processual deixa flagrante a inovação operada em sede de recurso (tratando-se de matéria preclusa em razão da ausência de exposição na primeira instância administrativa) contrariando o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, de forma a que as inovações devam ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

O art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972 é claro e direto na prescrição sobre a preclusão de matéria não expressamente contestada na Impugnação.

Ressalta-se: a Unidade Julgadora de 1ª Instância não teve a oportunidade de se debruçar a respeito da alegação

Assim, não conheço da presente alegação.

### **Do Mérito**

O Recorrente alega que o Acórdão desconsiderou a inexistência de metas e resultados e lastreou a manutenção das autuações na falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, inovando ilegalmente os fundamentos das autuações.

Além disso, afirma a ausência da natureza salarial das verbas pagas a título de participação nos lucros.

Vejamos o que relatou a D. Autoridade Fiscal (fls.21 e ss):

1.1- Este Relatório Fiscal é parte integrante dos Autos de Infrações - AI DEBCAD Números: 37.365.706-4, 37.365.707-2 e 37.373.264-3 de contribuições devidas a Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social prevista no artigo 195, incisos I e II da Constituição Federal, correspondentes à parte da empresa, do segurado, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Entidades/Fundos denominados “Terceiros”: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio As Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Serviço Social do Comércio – SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC.

1.2- O presente Relatório integra também o Auto-de-Infração - AI DEBCAD Número: 37.373.265-1, por ter o autuado incorrido em infração a dispositivo legal, constituindo-se assim, em fato gerador da obrigação acessória, sujeitando-se o infrator à multa aplicada, de acordo com o contido no art. 92 c/c art. 102 da Lei n.º 8.212 de 24/07//1991, sendo lavrado nos termos do art. 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 06/05/1999.

1.3- Os referidos Autos de Infrações compõem o processo que recebeu o Número de Identificação Comprot: 15504-723.582/2012-44, que deverá ser utilizado para tramitação na Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e acompanhamento da empresa, devendo ser citado em caso de apresentação de impugnação.

1.4- Os Autos de Infrações que compõem o presente processo (Comprot N.º 15504-723.582/2012-44) abrangem as seguintes contribuições lançadas:

AI DEBCAD N.º	CONTRIBUIÇÃO LANÇADA
37.365.706-4	Previdenciária - Parte Patronal, inclusive a destinada ao custeio de acidentes do trabalho
37.365.707-2	Previdenciária - Parte Segurados
37.373.264-3	Terceiros - Parte Patronal - contribuição destinada a Entidades e Fundos
37.373.265-1	Aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória - CFL 68

1.5- Os Autos de Infração - AI (DEBCAD N.º 37.365.706-4, 37.365.707-2 e 37.373.264-3) lavrados por descumprimento de obrigações principais dos quais este Relatório é parte, têm por finalidade apurar e constituir os créditos relativos às contribuições sociais não recolhidas aos cofres públicos, distribuídas conforme subitem anterior.

1.6- O Auto de Infração - AI (DEBCAD N.º 37.373.265-1) lavrado por descumprimento de obrigações acessórias do qual este Relatório também é parte, tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo à multa decorrente a infração a dispositivo da Lei n.º 8.212 de 24/07/1991.

(...)

2.2.2- Os valores pagos a título de Participação nos Lucros, consignados em Folha de Pagamento sob os códigos: 0120 - Participação nos Lucros e 1218 - Adiantamento PLR (arquivo magnético) e 430 - Partic. Lucros/Resultados (em meio papel), registrados nas contas contábeis: 3.3.1.01.032 - Participação nos Lucros (Despesas Administrativas) e 3.5.1.01.032 - Participação nos Lucros (Custos Gerais), estão sendo considerados como integrantes do salário-de-contribuição (base de cálculo), das contribuições devidas à Previdência Social e Terceiros, no presente lançamento, tendo em vista que foram pagos aos segurados empregados sem observância das condições estabelecidas pela Lei n.º 10.101 de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

(...)

2.2.5- A Lei n.º 10.101 de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, determina em seu art. 2.º:

*“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.*

*§ 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.*

2.2.7- Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

2.2.8- Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para o exercício de 2008, a forma de pagamento com base no lucro líquido, conforme cláusulas abaixo transcritas:

### 2.2.8.1- DO MONTANTE A SER DISTRIBUIDO - Cláusula Terceira:

**CLÁUSULA TERCEIRA.** Para todos os empregados administrativos e advogados empregados da Sociedade, em qualquer dos estabelecimentos, será destinado o percentual de 3% (três por cento) do lucro líquido, a ser distribuído proporcionalmente à respectiva remuneração, na forma a seguir regulada.

### 2.2.8.2- DA FORMA DE APURAÇÃO - Cláusula Sexta:

**CLÁUSULA SEXTA.** Com base em balancete contábil específico, levantado em 31 de dezembro de 2008, será aplicado o percentual de 3% (três por cento) sobre o lucro líquido de cada período de apuração, e o montante apurado será dividido na proporção direta dos salários efetivamente recebidos no período.

**Parágrafo único.** O cálculo far-se-á da seguinte forma: somam-se os salários mensais brutos recebidos por cada empregado ao longo do período de apuração, ou seja, 01.01.2008 a 31.12.2008, dividindo por 12 para que se encontre a remuneração média (excluídos os vales alimentação, transporte e quaisquer outros benefícios *in natura*); em seguida, encontra-se a relação percentual entre o total de salários recebido por cada empregado e a folha de salários dos advogados no mesmo período. O percentual individual apurado incidirá sobre o montante a ser distribuído, encontrando-se o valor da PLR de cada empregado.

2.2.9- Esta garantia mínima, prevista nas cláusulas anteriormente mencionadas dos Acordos Coletivos de Trabalho, sem qualquer plano de metas, resultados estabelecidos, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob as rubricas códigos: 0120 - Participação nos Lucros e 1218 - Adiantamento PLR (arquivo magnético) e 430 - Partic. Lucros/Resultados (em meio papel).

2.2.10- Da leitura dos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados é subjetivo, sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado, e ausência de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

2.2.11- Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2º, § único, **determina que, 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** do que for acordado.

(...)

2.2.14- Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas terceira e sexta preveem uma “garantia de participação mínima”, que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

2.2.15- Desta forma, pode-se observar, em decorrência da cláusula terceira dos Acordos Coletivos de Trabalho, que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um

percentual fixo de 3% (três por cento) sobre o lucro líquido, “Montante a ser Distribuído”.

2.2.16- Cabe ressaltar que a simples titulação dada a um pagamento é insuficiente para determinação de sua natureza tributária e previdenciária. Para tal, necessário se faz uma análise apurada da realidade dos fatos que o envolvem. Desse modo, apesar de intitulado pelo contribuinte como “participação em lucros e/ou resultados”, os pagamentos analisados não guardam tal natureza por se encontrarem em desacordo com a Lei 10.101/2000.

2.2.17- Do exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente aos valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho.

2.2.18- Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros”, **face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.**

2.2.19- Em consequência tem-se configurado que, as parcelas pagas pela empresa aos seus trabalhadores a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, **estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando assim o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme art. 214, § 10 do já citado Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 06/05/1999, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros sobre as mesmas.**

2.2.20- Os valores pagos pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados constituem-se em parcela integrante do salário de contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28 - inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999. (g.n.)

Compreendida a fundamentação da autuação, vamos examinar a fundamentação do R. Acórdão recorrido. Segundo documento de fls. 520 e ss:

8. Dos pagamentos a título de Participação nos Lucros/Resultados. A partir da análise dos Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, a fiscalização concluiu que (fl. 27):

*2.2.18 Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros”, face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.*

(...)

8.1. Portanto, o lançamento se pauta em dois motivos: (1) inexistência de programa de metas ou resultados; e (2) falta de mecanismos de aferição do acordado.

8.2. Segundo a fiscalização, a inexistência de metas a serem cumpridas ensejaria a não vinculação da participação ao esforço pessoal do empregado e nem a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, havendo garantia de participação mínima de 3% do lucro líquido, verdadeira gratificação ajustada, a complementar a remuneração devida, em afronta aos arts. 2º, § 1º, e 3º, caput.

8.3. A argumentação do Relatório Fiscal baralha participação nos lucros com participação nos resultados. Frise-se que a norma constitucional as diferencia, ao especificar lucros ou resultados (Constituição, art. 7º, XI).

(...)

8.6. Portanto, a fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

(...)

8.10. No caso concreto, os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, constantes dos autos, revelam a expressa fixação de meta consistente na obtenção de lucro, seja qual for o montante desse lucro. Havendo lucro, três por cento deve ser distribuído entre os empregados, na proporção dos salários percebidos.

**8.11. Os Acordos detalham ainda o que deve ser entendido por lucro e quando deve ser apurado mediante balancete contábil específico (controle contábil específico, no ano de 2009), bem como a forma de cálculo da referida proporção.**

**8.12. Nenhum dos Acordos, entretanto, versa de forma clara sobre os mecanismos de aferição, por parte dos empregados e da empregadora, das informações pertinentes ao cumprimento do acordado**

**8.13. Não há norma especificando a divulgação aos empregados do balancete contábil específico (ou do controle contábil) a ser levantado quando da apuração dos lucros e nem norma autorizando a conferência pelos empregados do referido balancete (ou controle) com a contabilidade da empresa.**

8.14. Na impugnação, a empresa veicula expressamente seu zelo para com a preservação de dados de terceiros, especificamente dos dados constantes da folha de pagamento. As informações pertinentes ao cumprimento do acordado envolvem terceiros, em especial quanto e quando cada cliente teria pago de honorário.

(...)

**8.17. A fixação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado é extremamente relevante, pois a participação nos lucros “exige que a empresa exponha dados que os empresários nem sempre estão dispostos a revelar, por considera-los confidenciais” (BASSO, L. F. C. ; KRAUTER, E. . Participação nos Lucros ou Resultados, Produtividade e Valor Econômico Adicionado. RI Relações com Investidores, Rio de Janeiro, v. 65, p. 10 15, 01 jul. 2003).**

8.18. Exatamente por isso, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, determina a obrigatoriedade de constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

8.19. A mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado (g.n.)

Como se observa da leitura do Relatório das autuações, especialmente itens 2.2.7, 2.2.8, 2.2.11 e 2.2.18, e do Acórdão de Piso, **não** houve a inovação alegada, restando afastada a tese inserta no recurso.

Ao contrário do que aponta o Recurso, a Autoridade Fiscal responsável pela Autuação foi categórica em indicar a ausência das condições legais, de regramento claro e dos mecanismos de aferição ou de avaliação das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que os valores pagos a título de PLR pudessem não ser tidos como complemento salarial. O fato de ter sido sucinto não desmerece a descrição relativa à ausência de cumprimento das condições legais para não incidência tributária.

No mais, vejamos o ordenamento vigente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição:

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).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais verbas não integram o salário de contribuição. Essas parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 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;

A legislação descreve que o pagamento nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

- a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;
- b) existência de convenção ou acordo coletivo;
- c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, *a posteriori*, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados.

O normativo confere enfoque proativo no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas

estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

A ausência de clareza no regramento relativo à avaliação ou aferição conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

A fls. 181 e ss, o Acordo Coletivo de 2008; a fls. 184 e ss o Acordo coletivo de 2009; e a fls. 199 e ss o Acordo Coletivo de 2007.

O Recorrente assinala a suficiência de mecanismos de aferição do resultados dos esforços, na medida em que este consiste no simples exame do balancete do Recorrente. Caso assim não se entenda, afirma que eventual ausência de mecanismos de aferição dos resultados constitui mero formalismo, e conclui alegando ausência de prejuízo.

Equivoca-se o Recorrente. A estipulação clara dos mecanismos de avaliação dos resultados dos esforços traduz-se em uma das condições a que as verbas pagas tenham natureza de PLR, e, portanto, estejam fora do alcance do conceito salarial. A ausência de uma das condições conduz a natureza salarial dos pagamentos.

Não há aferição de prejudicialidade. Há o implemento ou descumprimento das condições legais.

Nesse sentido, o Acórdão da C. CSRF, de 26/08/21, Relatado pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, com ementas e trechos de voto abaixo reproduzidos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

**PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

(...)

Sobre a segunda matéria, “Participação nos Lucros ou Resultados – PLR pagas aos empregados – ausência de regras claras” a Fiscalização aponta que a CCT prevê uma parcela mínima, de caráter obrigatório, e igual para todos os empregados, sem relação com o cumprimento de metas; argumenta que a existência de parcelas fixas desnatura a PLR; que, portanto, não haveria clareza quanto aos critérios para pagamento da PLR. Por regras claras fala-se em parâmetros previamente estabelecidos e que seja de conhecimento dos trabalhadores para que estes tenham pleno conhecimento da relação entre esse esforço de sua participação nos lucros.

No caso, o simples fato de o PLR prever um pagamento fixo, independentemente de qualquer contrapartida pelo trabalhador já é suficiente para caracterizar a falta de clareza e objetividade do plano. É que, por esse critério, o trabalhador não tem como saber como deve-se comportar no trabalhos para fazer jus à participação e em que valor. Foi para prevenir essa situação que a lei passou a exigir que o acordo deveria prever esses parâmetros. Vejamos:

(...)

Note-se que a lei não fala em regras, genericamente, mas refere-se a mecanismos de aferição, períodos de vigência, etc. Essa é uma condição para que o contribuinte faça jus ao benefício. Fora disso, sem a clareza nesses critérios, os valores recebidos não se caracterizam como PLR, ou pelo menos, não poderia ser excluído da base de cálculo da contribuinte social.

Este Colegiado já se posicionou sobre essa questão. Cito o Acórdão nº 9202-008.542, de 28 de janeiro de 2020, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

**PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.**

*Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.*

Trago à colação excerto do voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

*A participação nos lucros ou resultados, direito dos trabalhadores de matriz constitucional que tem como premissa maior a integração entre capital e trabalho, resulta de acordo entre patrão e empregados, o qual deve ser instrumentalizado em documento que defina as regras que presidiram o processo que tem como ponto de culminância o pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiar os trabalhadores que se envolveram no alcance dos objetivos empresariais.*

*Com o desígnio de tornar o processo transparente para as partes, principalmente aos trabalhadores, o dispositivo acima transcrito estabelece a necessidade de que o instrumento decorrente das negociações permita às partes conhecer quais os critérios irão definir o pagamento pelo esforço empreendido em prol da organização, **tais como:***  
(...)

*A resposta a esses quesitos, somente pode ser obtida quando o documento de formalização do acordo de PLR cumpre os ditames do § 1º do art. da Lei nº 10.101/200. Vejamos então se no caso concreto houve o atendimento da norma sob referência.*

Portanto, também esse requisito não foi observado para que os pagamento a título de PLR fossem excluídos do conceito de salário-de-contribuição.

Realmente, a possibilidade de exame dos balancetes pelos empregados, alegada no Recurso, não restou estabelecida nos ACT- Acordos Coletivos de Trabalho, nem mesmo implicitamente. A tanto, basta examinar os ACT acostados aos autos, especialmente o relativo ao pagamento em 2008 (documentos de fls. 181 e ss).

Doutro lado, como bem apontou o R. Acórdão Recorrido: 8.12. *Nenhum dos Acordos, entretanto, versa de forma clara sobre os mecanismos de aferição, por parte dos empregados e da empregadora, das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.* 8.13. *Não há norma especificando a divulgação aos empregados do balancete contábil específico (ou do controle contábil) a ser levantado quando da apuração dos lucros e nem norma autorizando a conferência pelos empregados do referido balancete (ou controle) com a contabilidade da*

*empresa.(...) 8.15. Destaque-se, ainda, que os Acordos estabelecem que nem todos os honorários percebidos integrariam as receitas, mas não fixam qualquer mecanismo para que os empregados confirmem a correção das exclusões efetivadas pela empregadora. 8.16. No cálculo da proporção dos salários percebidos (para se precisar o montante devido a cada empregado), seriam excluídos os valores de vale alimentação, transporte e quaisquer outros benefícios in natura. Note-se que os Acordos não autorizam o acesso dos empregados à folha de pagamento da empregadora, mecanismo indispensável para se aferir a proporcionalidade acordada. 8.17. A fixação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado é extremamente relevante, pois a participação nos lucros “exige que a empresa exponha dados que os empresários nem sempre estão dispostos a revelar, por considera-los confidenciais” (BASSO, L. F. C. ; KRAUTER, E. . Participação nos Lucros ou Resultados, Produtividade e Valor Econômico Adicionado. RI Relações com Investidores, Rio de Janeiro, v. 65, p. 10 15, 01 jul. 2003). 8.18. Exatamente por isso, o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000, determina a obrigatoriedade de constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. 8.19. A mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. (g.n.)*

Nota-se que o R. Acórdão recorrido entendeu que na participação nos lucros (diversamente do ocorre no pagamento de participação de resultados) a determinação de parcela do lucro traduz-se em estipulação de metas, suficiente ao comando legal.

Segundo o R. Acórdão (fls. 523 e ss):

8.1. Portanto, o lançamento se pauta em dois motivos: (1) inexistência de programa de metas ou resultados; e (2) falta de mecanismos de aferição do acordado.

8.2. Segundo a fiscalização, a inexistência de metas a serem cumpridas ensejaria a não vinculação da participação ao esforço pessoal do empregado e nem a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, havendo garantia de participação mínima de 3% do lucro líquido, verdadeira gratificação ajustada, a complementar a remuneração devida, em afronta aos arts. 2º, § 1º, e 3º, caput.

8.3. A argumentação do Relatório Fiscal baralha participação nos lucros com participação nos resultados. Frise-se que a norma constitucional as diferencia, ao especificar lucros ou resultados (Constituição, art. 7º, XI).

(...)

8.6. Portanto, a fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

8.7. Além disso, a participação nos lucros pode ter por meta o simples êxito do empreendimento, ou seja, a obtenção de lucro. Havendo lucro, o empregado dele participará. Esse critério é objetivo. Nada impede, contudo, que se fixe índice mínimo de lucratividade, um patamar de lucro a partir do qual os empregados passariam a ter o direito de participação.

(...)

8.10. No caso concreto, os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, constantes dos autos, revelam a expressa fixação de meta consistente na obtenção de lucro, seja qual for o montante desse lucro. Havendo lucro, três por cento deve ser distribuído entre os empregados, na proporção dos salários percebidos.

Ressalta-se que este não é o entendimento dessa Relatora, que vem decidindo no sentido da obrigatoriedade da estipulação de metas, na esteira dos Acórdãos da C. CSRF n.º 9202007.938, de 17/06/2019, e 9202-05.705, de 29/08/2017 com ementas abaixo reproduzida:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas após ou no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, com base no atingimento de metas ou referidos resultados. Adicionalmente, para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, o que não se observou no caso sob análise.

Entretanto, o Colegiado de Piso decidiu no sentido de que a indicação de pagamento sobre percentual do lucro é suficiente para caracterizar a condição legal de estabelecimento de metas, **de forma a retirar a questão da lide administrativa.**

Superada essa questão, o R. Acórdão recorrido foi bastante claro quando descreveu o descumprimento de condição ao benefício, consistente na falta de clareza e objetividade dos Acordos Coletivos de Trabalho na fixação das regras adjetivas ao PLR, donde inserem-se os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, regramento do §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00

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

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

O R. Acórdão recorrido afirma, de forma correta, que *a mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.*

Com lastro na jurisprudência acima reproduzida da C. CSRF, e nos fundamentos do R. Acórdão Recorrido, somente nos cumpre manter as autuações pelas obrigações principais, descumprido regramento inserto no §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00.

Reafirma-se que sem que fossem cumpridas todas as condições legais, ou seja, sem a clareza nas regras adjetivas, os valores recebidos não se caracterizam como PLR para a exclusão da base de cálculo da contribuição social

A alegação da ausência de dolo ou culpa também não merece acolhimento, na medida em que, na esteira do R. Acórdão, a responsabilidade pelas infrações tributárias independe da intenção do agente (art. 136, do CTN)

No que toca à autuação por descumprimento de obrigação acessória, vejamos a fundamentação do R. Acórdão recorrido (fls. 531 e ss):

9. Para a autuada, não houve descumprimento de obrigação acessória, pois não teria ocultado ou sonogado valores em relação aos pagamentos a título de Participação nos Lucros, tendo declarado tudo o que entende como devido, não havendo como se exigir confissão sob coação, em um Estado Democrático de Direito. Diante dos princípios do contraditório, da ampla defesa, do não confisco, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, não seria justo, razoável ou proporcional, que a empresa tenha que arcar com multa pelo não cumprimento de uma obrigação acessória decorrente de obrigação principal controversa e cuja exigibilidade está suspensa nos termos do art. 151, III, da Lei n.º 5.172, de 1966. Somente após o término do processo administrativo e de um eventual processo judicial, seria possível se caracterizar o descumprimento da obrigação acessória, pois só então os valores passariam a ser reconhecidamente devidos, a possibilitar a exigência de sua declaração em GFIP, conforme ocorreria com declarações similares (DCTF, DIPJ etc).

9.1. O pressuposto legal para a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso concreto, reside no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991.

9.2. Ao constatar a exclusão indevida do salário-de-contribuição de parcelas que deveriam integrá-lo, a fiscalização não se furtou ao dever de lançar as contribuições consideradas como devidas (Autos de Infração n.º 37.365.706-4, n.º 37.365.707-2 e n.º 37.373.264-3) e nem do dever de autuar a contribuinte por ter prestado informações em GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições (Auto de Infração n.º 37.373.2651).

9.3. Da apuração do salário-de-contribuição decorrem dois fatos distintos: o recolhimento da contribuição considerada devida e a informação dos dados relacionados aos fatos geradores das contribuições. A definição da base de cálculo é pressuposto tanto da apuração da obrigação principal (dever de pagar antecipadamente a contribuição) como da obrigação acessória (dever de informar os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição).

9.4. . Neste contexto, a incorreção na apuração do salário-de-contribuição (ou seja, supressão de parcelas que integram o salário-de-contribuição) enseja a apuração e recolhimento a menor da contribuição devida e a informação em GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Por outro lado, inexistindo tal incorreção, não haverá recolhimento a menor e nem informação com dados não correspondentes.

9.5. Portanto, constatada diante da legislação de regência e das provas colhidas pela fiscalização, que a autuada deveria ter considerado como base de cálculo a remuneração paga indevidamente sob o título de participação nos lucros, resta caracterizado o descumprimento da obrigação acessória em tela.

9.6. A vontade do autuado é irrelevante para a configuração ou não do descumprimento das obrigações principal e acessória. Em outras palavras, o fato de o autuado considerar que os valores pagos sob o título de participação nos lucros não integram a base de cálculo não tem o condão de afastar a incidência da legislação tributária, incluídas as normas que determinam a obrigação acessória de declarar a integralidade da base de cálculo nas GFIPs.

9.7. Se o contribuinte concordar com o tratamento dos fatos efetuado pela fiscalização, deve recolher o crédito tributário decorrente do descumprimento das obrigações principais e retificar as GFIPs para que as informações prestadas correspondam a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Se o contribuinte não concordar com a análise da fiscalização, tem o direito de impugnar os lançamentos efetuados.

(...)

9.10. Acrescente-se, ainda, que a alegação de que para declarações similares se exigiria a declaração de somente daquilo que a empresa entendesse como devido não prospera, pois a multa de ofício prevista do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, pune também a conduta de declarar de forma inexata.

10. Obrigação Acessória. Mérito. Diante das provas constantes dos autos, conforme já explicitado, houve apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, restando violando o artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, eis que constatado o pagamento de remuneração indevidamente sob o título de participação nos lucros.

Correta a Decisão de Piso, acolhidos os fundamentos por esta Relatora, respeitado o §3º, do art. 57, do RICARF.

Ressalta-se entendimento exarado no R. Acórdão proferido pela C. 2ª Turma da CSRF nº 9202-009.779, em 25/08/2021, processo Relatado pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti que ora acolho, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2002

(...)

DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9202-009.736, de 23/08/2021, proferido pela C. CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

(...)

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE DECLARAÇÃO EM GFIP. VINCULAÇÃO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.**

Aplica-se à obrigação acessória correlata (AI-68) o resultado do julgamento da obrigação principal.

### **Da Retroatividade Benigna da multa de mora**

Quanto ao pedido relativo à aplicação das disposições da Lei 11.941/09 no cálculo da exação, necessário ressaltar que essa matéria estava sujeita à observância da Súmula CARF n.º 119, revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

### **Da retroatividade benigna na multa da CFL 38**

O Recorrente busca aplicação da retroatividade benigna, lastreado na Lei 11.941/2009, relativamente à multa por descumprimento de obrigação acessória.

De fato, as normas relativas à imposição de penalidades decorrentes da não entrega de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, cuja aplicação poderá resultar aplicação de multas mais benéficas ao infrator.

A Lei 11.941/2009 revogou o §4º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, inserindo o art. 32-A, abaixo reproduzido:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Dessa forma, foram definidas novas penalidades em decorrência das mesmas infrações previstas na norma.

Nesse sentido, e lastreado no art 106, II, “c”, do CTN, é preciso aplicar a penalidade mais benéfica, respeitada alteração da Lei 8.212/91.

Não cabendo mais a aplicação da Súmula CARF nº 119, cancelada, é preciso comparar multas por descumprimento da obrigação acessória imposta, sobre o regramento do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, com a multa devida segundo prescrição do posterior art. 32-A da Lei 8.212/91 (redação da Lei 11.941/09), a fim de aplicar a penalidade mais benéfica ao Recorrente.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto conhecer parcialmente do recurso, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, determinar aplicação da retroatividade benigna, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09, e para determinar a aplicação da

retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly