



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001442/2010-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.480 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de fevereiro de 2024
Recorrente LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. DATA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Nos casos em que há pagamento antecipado, e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial é a data do fato gerador na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.

A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000.

A ausência de fixação de metas e critérios caracteriza inexistência de regras claras e objetivas, decorrendo o descumprimento da lei que regulamenta a matéria, atraindo a incidência de contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reconhecendo que os créditos referentes à competência 02 a 04/2005, inclusive, foi atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 90 a 104) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.285.637-3 (fls. 1 a 13), consolidado em 25/05/2010, relativo às contribuições destinadas ao FNDE, incidentes sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, no período de 01/2005 a 12/2005.

Relatório Fiscal às fls. 14 a 17 e impugnação às fls. 29 a 63.

A decisão da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2005 a 30/04/2005, 01/06/2005 a 31/07/2005, 01/10/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição do empregado 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integram o salário-de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. O pedido de perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido

INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE. IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso do domicílio fiscal do contribuinte tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada em 15/09/2011 (fl. 120) e apresentou recurso voluntário em 14/10/2011 (fls. 130 a 163) sustentando: a) ilegitimidade da PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A para responder pelo débito, por inexistência de sucessão e nulidade da decisão recorrida; b) nulidade do lançamento por ausência de requisitos de validade do auto de infração; c) decadência; d) validade da verba paga a título de participação nos lucros e resultados – PLR.

Na sessão de 1º/12/2012, esta turma converteu o julgamento em diligência para a Unidade de Origem informar a existência de recolhimento antecipado, ainda que parcial, de outros valores considerados como devidas nas competências 01/2005 a 12/2005.

Como resposta, vieram aos autos a Informação Fiscal () mencionando a existência de recolhimento antecipado em todas as competências de 2005.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da alegação de ausência de sucessão

A recorrente sustenta nulidade quanto à atribuição de responsabilidade tributária à PETROBRAS pelas dívidas tributárias da LIQUIGAS (recorrente).

Da análise dos autos, observa-se que, após a prolação da decisão recorrida, consta Despacho da DICAT encaminhando os autos à DEMAC do Rio de Janeiro, “tendo em vista que houve sucessão, com consequente alteração de jurisdição” (fl. 108).

Na sequência, a recorrente LIQUIGAS alega equívoco no envio dos autos para o Estado do Rio de Janeiro já que sua sede situa-se no Estado de São Paulo (fls. 109 a 115).

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – Demac/RJO, então, proferiu o Despacho encaminhando os autos à Unidade de São Paulo já que não sucessão da recorrente pela PETROBRAS quanto à responsabilidade pelas dívidas tributárias da Liquigás (fl. 126).

Disto, saneada a legitimidade para responder pelo crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.285.637-3 (fls. 1 a 13), não sucumbe nenhuma diligência a prover por este Órgão julgador.

2. Preliminar de nulidade – Dos requisitos de validade do Auto de Infração

Sustenta a recorrente a nulidade do Auto de Infração por ausência dos seus requisitos de validade, uma vez que o lançamento não apontou de forma clara os fatos geradores, o período, o fundamento legal e as alíquotas; está embasado em relatório fiscal confuso; ausência do Discriminativo Analítico do Débito.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura “o fato jurídico tributário” no antecedente, e no consequente a “relação jurídica tributária” (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente² – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No Relatório Fiscal (fls. 14 a 17), consta que o fato gerador das contribuições ao FNDE, com alíquota de 2,5%, são os pagamentos feito a título de PLR em desobediência aos requisitos estabelecidos em lei, no período de 01/2005 a 12/2005; há Discriminativo do Débito às fls. 5 e 6, bem como relação dos valores devidos por filial e competência às fls. 18 a 23; e os fundamentos legais do débito estão às fls. 8 e 9.

Não há que se falar, no presente caso, de nulidade por deficiência de fundamentação, não havendo que se falar em prejuízo ao seu direito de defesa.

Ademais, se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

O entendimento está em consonância com o deste Conselho. Confira-se:

(...) LANÇAMENTO. NULIDADE. COMPLEMENTAÇÃO DOS FATOS POR MEIO DE INFORMAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Informação Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de esclarecer/complementar os fatos acerca da caracterização da cessão de mão-de-obra, perfectibilizando o ato originário. Tendo a contribuinte sido cientificada deste documento, não há que se falar em nulidade no presente caso.

(...)

(Acórdão nº 2401-009.671, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 15/07/2021).

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da **efetiva demonstração de prejuízo** à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pela recorrente.

3. Prejudicial de mérito – Decadência

A recorrente sustenta a extinção do crédito discutido pela aplicação da regra para contagem do prazo decadencial disposta no art. 150, § 4º, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial. Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento ou **se comprovada à ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

No mesmo sentido é o entendimento do STJ proferido no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

O lançamento refere-se ao período de 01/2005 a 12/2005 (fl. 5) e o contribuinte foi cientificado em 28/05/2010 (fl. 1).

Caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração, nos termos da Súmula 99 do CARF:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Contudo, em se tratando de contribuições devidas a Outras Entidades (no caso, ao FNDE), *“considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração”* (Acórdão nº 2202-008.545, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicada em 13/09/2021)

Confira-se:

(...) DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS - OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO DE DETERMINADAS RUBRICAS. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO EFETUADO E REVISTO DE OFÍCIO PARA LANÇAR RUBRICA COMPLEMENTAR ESPECÍFICA DE MESMA ESPÉCIE E NATUREZA.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições de Terceiros - Outras Entidades e Fundos, cuja natureza é de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se observando dolo, fraude ou simulação, considera-se a existência de pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponível, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo que resultou no referido recolhimento, rubrica específica de mesma espécie e natureza das antecipações que vem a ser exigida pela autoridade fiscal no auto de infração do lançamento substitutivo efetuado e revisto de ofício com base em omissão ou inexatidão, lavrado por ocasião do procedimento de homologação da atividade exercida pelo contribuinte. Deste modo, o

prazo decadencial para esta rubrica de mesma espécie e natureza deve ser contado a partir da ocorrência do respectivo fato impositivo. Ocorrendo a caducidade, deve-se declarar o perecimento do direito potestativo da Administração Tributária de realizar o lançamento.

(Acórdão nº 2202-008.545, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicada em 13/09/2021)

Na sessão de 1º/12/2012, esta turma converteu o julgamento em diligência (Resolução) para a Unidade de Origem informar a existência de recolhimento antecipado, ainda que parcial, de outros valores considerados como devidas nas competências 01/2005 a 12/2005.

Como resposta, vieram aos autos a Informação Fiscal (fls.) mencionando a existência de recolhimento antecipado em todas as competências de 2005.

Nesse ponto, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido para exclusão das competências 02 a 04/2005 em todas as rubricas lançadas.

4. Participação nos Lucros e Resultados

Acaso vencida, passo aos demais argumentos.

A recorrente alega a validade das verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, em consonância com os requisitos estabelecidos na Lei 10.101/2000.

A DRJ concluiu pela manutenção do lançamento porque os acordos de PLR de recorrente (i) não apontam *qualquer tipo de programa de metas ou resultados previamente acordados e seus respectivos mecanismos de aferição, isto é, não se indica aos empregados o tipo de ação a desenvolver para fazerem jus à PLR* (fl. 101); e (ii) não foram pactuados no período anterior a que se refere.

Consta no Relatório Fiscal que *“Durante o exame da documentação solicitada bem como da contabilidade foram encontrados pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados para os empregados no ano de 2005. Os pagamentos efetuados em 03/2005, (04/2005,12/2005) e (06/2005, 07/2005) referem-se à parcela final do pagamento da participação nos resultados do ano 2004 relativa aos empregados ativos, demitidos e aos diretores respectivamente. Os pagamentos efetuados em 02/2005,10/2005 e 11/2005 referem-se ao pagamento da antecipação dos valores de participação nos resultados relativos ao ano de 2005”* (fl. 14).

A Constituição Federal estabelece, entre outros, o direito do trabalhador de receber *participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei* (art. 7º, inciso XI).

E, nos termos do art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Supremo Tribunal Federal já assentou que *“O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”* (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008). Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostos na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social e a Terceiros.

(i) **Acordo Prévio**

A **Lei nº 10.101, de 19/12/2000** - comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - dispõe que a verba deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo – art. 2º, *caput*, incisos I e II.

O instrumento decorrente desta negociação tem como requisitos ter 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.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado³.

Não consta, contudo, dentre esses requisitos, que a pactuação prévia deva **ocorrer antes do início do exercício**.

No tocante ao estabelecimento de acordo prévio, essa Turma⁴ já teve a oportunidade de analisar outros casos em que concluiu pela prescindibilidade do acordo ocorrer antes do início do exercício, uma vez que este requisito não está descrito na Lei nº 10.101/2000. O fato dos acordos não terem sido assinados antes do início do exercício, não desnatura a natureza dos valores pagos a título de PLR.

Igualmente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais considera que a “*Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, podendo o acordo ser formalizado no curso do ano em que se pretende apurar lucros ou resultados*” (Acórdão nº 2301-003.730⁵, de 18/09/2013).

³ 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)

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.

⁴ (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). LEI 10.101/2000. PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE. A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas. (...)

(Acórdão nº 2402-009.827, Redatora Designada Ana Claudia Borges de Oliveira, publicado em 15/06/2021)

⁵ (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA. A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, podendo o acordo ser formalizado no curso do ano em que se pretende apurar lucros ou resultados. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO. O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras

Nesse mesmo sentido outros julgados do CARF:

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. In casu, constam claramente as metas e objetivos (produção) necessários para recebimento da benesse. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. (...)

(Acórdão nº 2401-007.306, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Publicado em 30/03/2020)

(...) PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido,

inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL NO MOMENTO DAS NEGOCIAÇÕES. Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, deve ser assegurado que haja participação do representante sindical durante as tratativas, em conformidade com o art. 2º, inciso I da Lei 10.101/2000 e como forma de contribuir para que a finalidade de melhoria das relações entre capital e trabalho seja atingida. (...) (Acórdão nº 2301-003.730, Relator Conselheiro Mauro José Silva, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 18/09/2013).

sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE. O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

(Acórdão nº 2202-0051.92, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado em 20/05/2019)

Assim, a data de assinatura do acordos coletivo não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica, pois a legislação que regulamenta o PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, embora o início das tratativas deva preceder ao pagamento.

(ii) Fixação de Metas

De acordo com a Lei nº 10.101/2000, o instrumento decorrente da negociação da PLR deve ter 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.

A melhor exegese é de que os critérios e condições mencionados pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são exemplificativos.

Nesse sentido, a *previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado* (Acórdão nº 2401-007.306).

Contudo, a análise dos acordos de PLR demonstra que o pagamento não estava condicionado a alcance de qualquer índice ou meta; inexistiam critérios e condições para que o empregado fizesse jus à PLR. Desse modo, o valor fixo desnatura a verba, tornando-a sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

Nos acordos, não foram traçadas metas a serem atingidas, ou resultados a serem perseguidos, tendo sido estipulado um valor fixo. Ou seja, inexistiam metas com o objetivo de incentivar a produtividade do empregado que tenham relação com o aumento do lucro ou obtenção de resultado da empresa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a incidência das contribuições previdenciárias no caso de PLR paga em parcela fixa, ocasião em que concluiu pela inclusão dessa verba como base de cálculo desse tributo.

Confira-se:

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO DE PARCELAS FIXAS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101, de 2000.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado. O acordo que prevê o pagamento a título de PLR em valor fixo, não atrelado a metas, índice de produtividade, ou a qualquer tipo de esforço esperado dos empregados, bastando para seu recebimento ser empregado em efetivo exercício na data ou período fixado no respectivo instrumento e a aferição de lucro pela pessoa jurídica, não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba. (...).

(Acórdão nº 9202-011.025, Rel. Cons. MARIO HERMES SOARES CAMPOS, publicado 12/01/2024).

O mesmo entendimento é perfilhado pelo Superior Tribunal conforme se observa nos seguintes arestos: AgInt no REsp 1.785.215/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, publicado em 1º/07/2019; REsp 1.241.593/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado em 13/05/2011.

Nesse sentido, conclui-se que incide a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento as competências até 04/2005, inclusive, atingidas pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira