



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



**Processo nº** 19515.006086/2009-59  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.939 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de agosto de 2023  
**Recorrente** DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2005

#### **DECADÊNCIA**

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

Existindo antecipação do pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

#### **PLR. AUSÊNCIA DE ASSINATURA NO SINDICATO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, desde que haja a participação dos trabalhadores na respectiva negociação. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

#### **PLR. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DAS METAS/CRITÉRIOS. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA.**

Se o acordo para pagamento de PLR não fixa as metas relacionadas a estes, resta descumprida a norma que determina que nos instrumentos de negociação constem as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação.

#### **PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. EXIGÊNCIA LEGAL SUPERADA PELA PRÓPRIA LEGISLAÇÃO.**

A Lei nº 14.020/2020 alterou a Lei nº 10.101/2000, passando a estabelecer no § 2º do art. 3º deste diploma legal que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF N.º 88.**

Nos termos da Súmula CARF n.º 88, a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexo a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando o crédito correspondente às competências novembro de 2004 e àquelas que lhe são anteriores, eis que atingido pela decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (p. 293) interposto em face da decisão da 11ª Turma da DRJ/SP1, consubstanciada no Acórdão n.º 16-25.783 (p. 264), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração - AI n.º 37.232.808-3 que, de acordo com o Relatório Fiscal de fis. 31/55, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte dos segurados empregados, abrangendo o período de 08/2004 a 09/2005, no montante de R\$ 13.376,47 ( treze mil, trezentos e setenta e seis reais e quarenta e sete centavos), consolidado em 16/ 12/2009.O Relatório Fiscal informa ainda que:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados integrantes do corpo de Gerentes Técnicos e Administrativos, de Pessoal Técnico e Administrativo da empresa, a título de Participação nos Lucros, por não atenderem aos pressupostos previstos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 10.101, de 19/12/2000. O pagamento da Participação nos Lucros em desacordo com a lei específica, lhe confere a característica de salário conforme art. 28, “j”, da lei n.º 8.212/91.

Quando houve Rescisão de Contrato de Trabalho ou transferência de empregados dentro do grupo econômico efetuou-se o respectivo desconto “ adiantamento participação de resultados”.

A seguir estão descritas as exigências, previstas nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 10.101, de 19/12/2000, que não foram cumpridas pela empresa, relativas ao pagamento de PLR aos

empregados “ Gerentes Técnicos e Administrativos” e “Pessoal Técnico e Administrativo” nos anos de 2004 e 2005:

**a) não foram objeto de qualquer negociação entre a comissão (empregados e sindicato) e a empresa.** Houve Ausência do Representante indicado pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos de Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo nas negociações na implantação da Participação nos Lucros e Resultados, o que se comprova através do texto literal dos Acordos, de 30/06/2003 e 30/06/2004, celebrado entre a empresa e a comissão de trabalhadores, transcrito às fls.34.

**b) a ciência e arquivamento do acordo pelo sindicato dos empregados** de agentes autônomos de comércio e em empresas de assessoramento, perícias, informações e pesquisas e de empresas de serviços contábeis no Estado de São Paulo **posteriores às negociações de implantação da participação de lucros e resultados, inclusive até os pagamentos efetuados a título de PLR.** fls 35. como segue:

- Acordo datado de 30/06/2003, ciência e arquivamento do acordo pelo Sindicato em 21/02/2005, posteriores às negociações de implantação da PLR e aos pagamentos efetuados a título de PLR em 08/2004, 09/2004, 10/2004 e até do Adiantamento do PLR 2005, em 12/2004.

- Acordo datado de 30/06/2004, ciência e arquivamento do acordo pelo Sindicato em 08/12/2005, posteriores às negociações de implantação da PLR e aos pagamentos efetuados a título de PLR em 12/2004 –Adiantamento do PLR 2005, em março/2005, 08/2005, 09/2005.

- Ata de Assembleia da Comissão dos Trabalhadores de 28/11/2004, ciência e arquivamento do acordo pelo Sindicato posteriores às negociações da Antecipação da PLR em 13/04/2005, pelo Assessor de Relações Sindicais Sélvio Antônio Rodrigues, com o pagamento efetuado a título de antecipação de PLR em 12/2004 -Adiantamento do PLR 2005.

**c) prática e ou utilização de regras subjetivas exercida pela empresa e não de critérios estritamente objetivos quanto ao pagamento de PLR,** estabelecida em texto literal dos Acordos, conforme trechos transcritos às fls.36/37, como segue:

- ACORDOS de 30/06/2003 e 30/06/2004

"Cláusula Terceira - Metas e Critérios"

Ficam estabelecidos, para fins de determinação da participação no resultado dos seguintes critérios e parâmetros:

1. Resultado da avaliação de desempenho e período mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para os gerentes (técnicos e administrativos) da empresa....

O parâmetro a ser considerado para o corpo gerencial da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios a que cada gerente estiver vinculado (grifo original)

2. Resultado da avaliação de desempenho e período mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para todo o corpo técnico da empresa, com exceção dos gerentes técnicos, uma vez que estão enquadrados no item 1 acima, compreendendo: trainee, assistente, semi-sênior, sênior e top-sênior...

O parâmetro a ser considerado para o corpo técnico da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis das áreas a que cada técnico estiver vinculado (grilo original)

3. Resultado da avaliação de assiduidade e período mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para todo o corpo administrativo da empresa, com exceção dos gerentes administrativos, uma vez que estão enquadrados no item 1 acima...

O parâmetro a ser considerado para o corpo administrativo da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis tias áreas a que cada administrativos estiver vinculado (grito original)

Assim resta demonstrado nos Acordos PLR 2004 e PLR 2005 que a empresa fiscalizada se utiliza de critérios e de meios próprios, totalmente exclusivos e subjetivos de avaliação dirigida pelos seus sócios, responsáveis por cada uma das áreas no nível Gerencial Técnico e Administrativo, Pessoal Técnico e Administrativo, indiferente as "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas..." da Lei 10.101/00.

**d) Regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.** Nos acordos firmados não foram previstas regras claras e objetivas, ou seja, não há modelos de planilhas de Cálculo e Métodos de Aferição, que definem os pagamentos de PLR aos seus empregados, seja de qualquer nível: gerentes técnicos e administrativos como também do corpo técnico administrativo.

**e) Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.**

Não há mecanismo padrão de aferição ligado ao acordo.

Os valores são decididos pela cadeia hierárquica superior de cada empregado, ou seja, os SÓCIOS ligados a cada área específica (Avaliação Individual) somados a uma Parte de Atuação Financeira. Portanto, trata-se de BÔNUS incidindo sobre estas contribuições previdenciárias, pois seguem metas e programas alheios ao PLR e a lei específica que o rege.

Observa-se que a contabilidade anos 2004 e 2005 ainda trata estas verbas pagas nas contas "3.2.4.03.1 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS" e "3.3.4.03.3 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS" com os lançamentos contábeis "BÔNUS GERENCIAL" e "COMPLEMENTO BÔNUS", como há também nas Folhas de Pagamento a referência "BÔNUS" na citação de "235-G COMPLEMENTO BÔNUS." "407-G IRRF BÔNUS GERE" e "410-G LIQUIDO BÔNUS". Ressalte-se que a Lei que rege o PLR veda a substituição de uma remuneração, no caso, "BÔNUS" para "PLR" pois a simples troca do nome de uma verba não implica na mudança de suas características ou a transforma em não incidente em contribuições previdenciárias.

**f) Vedado antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil**

O interstício entre os pagamentos e antecipações, de valores pagos ao Sr. ELI PEREIRA LOBATO desobedecem ao disposto no parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei 10.101/00.

De acordo com o disposto na Lei 10.101/00 o legislador visa dar direito ao trabalhador de usufruir os resultados preestabelecidos alcançados e devidamente aferido seguindo uma produtividade/critério negociado com a empresa através de acordo/convenção. A nossa legislação impõe regras para que o fisco aceite a classificação destes valores como PLR. Não se incentiva produtividade com a substituição de uma verba pré-existente. É inquestionável o direito discricionário da empresa de poder eleger qualquer empregado ao pagamento de Prêmio/Bônus, para tanto podendo se valer de qualquer tipo de critério, regra ou valor.

A simples classificação desta verba "Bônus" como participação nos resultados, sem cumprir ao disposto nas Leis 8.212/91 e 10.101/00, não a transforma em verba não incidente, motivo pelo qual foram objeto deste lançamento.

A fiscalização informa ainda que nas competências de 08/2004; 12/2004 e 08/2005 - Levantamento PL - foi aplicada a multa de 24%, vigente à época dos fatos geradores, e nas competências de 09/2004; 10/2004;03/2005 e 09/2005 - Levantamento PL1, foi aplicada a multa de 75%, conforme disposto na MP 449/2008, por serem mais benéfica ao contribuinte.

Nas planilhas, às fls.39/53, estão relacionados os salários de contribuição dos segurados empregados, com as respectivas deduções, considerados neste lançamento. Os valores lançados foram obtidos através da análise dos seguintes documentos: GFIPS, Folhas De Pagamento, Livros Razão e Diário; DIPJ/DIRF; Acordos Celebrados entre a Deloitte Consulting Ltda e Comissão dos Trabalhadores, Medida Provisória sobre a Participação Nos Resultados da Empresa; Ata de Assembleia da Comissão dos Trabalhadores – Antecipação da Medida Provisória sobre a Participação nos Resultados da Empresa; Ficha de Avaliação de Desempenho de Diretores e Gerentes Técnicos ; Rescisões de Contrato de Trabalho; Carta com relação de funcionários transferidos, Ficha de Registro de Empregados Transferidos e Folha de Pagamento de Empregados transferidos.

Durante a ação fiscal foram emitidos os seguintes documentos: Als n.º 37.232.811-3; n.º 37.232.808-3; 37.232.809-1 e 37.232.810-5. Há RFFP- Representação Fiscal para Fins Penais pela não informação em GFIP dos valores aqui lavrados.

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo FLD - “Fundamentos Legais do Débito”, bem como no presente Relatório Fiscal.

#### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 17/12/2009, a empresa apresentou, em 18/01/2010, a impugnação de fls. 69/93, com documentos anexos às fls. 1.629 a 1.791, OAB do Procurador, Procuração, 30ª Alteração Contratual, carta do Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos de Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo, de 21/01/2005, confirmando o recebimento e arquivamento do Acordo de PLR dos empregados da empresa, datado de 30/06/2003, Acordo Celebrado entre a Deloitte Consulting e Comissão dos Trabalhadores, de 30/06/2003, Ata da Assembleia de Constituição da Comissão dos Trabalhadores, de 18/06/2003, Ata da Assembleia da Comissão dos Trabalhadores, de 25/06/2003, carta do referido Sindicato, de 08/12//2005, confirmando o recebimento e arquivamento do Acordo de PLR dos empregados da empresa, datado de 30/06/2004, Acordo Celebrado entre a Deloitte Consulting e Comissão dos Trabalhadores, de 30/06/2004, Ata da Assembleia de Constituição da Comissão dos Trabalhadores, de 17/06/2004, Ata da Assembleia da Comissão dos Trabalhadores, de 25/06/2004, carta do referido Sindicato, de 03/05//2005, confirmando a recepção e arquivamento da Ata da Assembleia da Comissão dos Trabalhadores, de 28/11/2004, e inúmeras Avaliação de Desempenho de Diretores e Gerentes Técnicos, na qual faz um breve relato dos fatos, e deduz as alegações a seguir sintetizadas.

Decadência Parcial do Débito Levantado - Diferenças de Fatos Geradores – aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Com a edição da Sumula Vinculante n.º 8, do STF, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 05 anos, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN, pois trata-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que neste caso houve a antecipação de pagamento do tributo declarado, em GFIP, pela empresa. Transcreve jurisprudência a respeito. Ressalta que o próprio Conselho de Contribuintes já tem aplicado o referido prazo decadencial, em observância ao Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008.

Portanto requer a decadência parcial da autuação em relação as competências de 01/2004 a 11/2004.

#### Mérito

##### Da Participação Nos Lucros Ou Resultados - PLR

Inicialmente, a impugnante expõe a posição dos Tribunais Superiores sobre a natureza da participação nos lucros e resultados, no sentido de que a PLR paga, independentemente do cumprimento de determinadas formalidades legais, não perderia a sua natureza não salarial. Sustenta que somente o pagamento denominado de PLR, em comprovada fraude da lei, é que deveria ser descaracterizado, sendo que esta consistiria na substituição indevida do salário do empregado por parcelas denominadas de PLR,

citando como exemplo a contratação de um empregado, com salário flagrantemente inferior ao valor do piso da categoria.

Entende que, como a fiscalização não apontou a fraude no pagamento da PLR feito por ela aos seus empregados e, tendo a jurisprudência manifestado entendimento de que as partes são livres e tem total flexibilidade nas negociações coletivas que tratam da PLR, não podendo mero requisito formal sugerido na Lei 10.101/00 servir de fundamento para a desnaturação do pagamento feito pela empresa, deve ser decretada a total nulidade de a autuação. Transcreve julgados a respeito.

#### DAS RAZOES FORMAIS E ESPECIFICAS DA FISCALIZAÇÃO

Transcreve as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização, relativas ao PLR de 2004/2005, afirmando serem todas improcedentes, motivando assim a nulidade da presente Autuação.

#### Da Participação Do Sindicato e Da Data Dos Registros

Não pode prosperar a sustentação da fiscalização que não teria sido comprovada a participação de representante do Sindicato nos Acordos de PLR da impugnante e que os acordos teriam sido arquivados e registrados no Sindicato em datas posteriores implicando na invalidade dos acordos e na integração da PLR na remuneração dos empregados, pois está se impondo uma visão meramente formalista dos fatos, ignorando a realidade.

Inicialmente conforme comprovam as cópias dos Acordos juntadas, todos os Planos de Participação nos Resultados da impugnante contam com o carimbo e a assinatura do representante sindical e foram devidamente depositados e registrados pela entidade Sindical. Os ofícios encaminhados à impugnante em 21/01/2005, 08/12/2005 e 03/05/2005 anexo, o Sindicato ratifica a informação de que recebeu os acordos de PLR referentes aos anos de 2004 e 2005, demonstrando que os Planos não só foram registrados no referido órgão, como também que a entidade sindical registrou os Planos demonstrando assim a sua concordância com os mesmos.

Saliente que devido ao pequeno número de profissionais no Sindicato responsáveis pela participação em comissões de aprovação de Planos, Acordos, Banco de Horas, etc, é de praxe que o mesmo verifique os termos das negociações quando do depósito do PLR pela empresa. Portanto, o Sindicato sempre esteve ciente de todos os atos praticados até a consecução final dos referidos acordos (negociação, elaboração e aplicação).

Ademais, o art.2º, I, da lei nº 10.101/00 prescreve que a “comissão será escolhida pelas partes”, sendo integrada, “também” por um representante do sindicato, porém, o texto legal não invalida o acordo de PLR sem a sua presença, ou seja, a norma legal está facultando às partes a escolha da composição da comissão, o que torna secundária a presença do representante do sindicato. É evidente que os Acordos celebrados entre a empresa e seus empregados contaram com negociações prévias das metas e objetivos, nas quais houve a participação do Sindicato, conforme demonstram as Atas de Assembleia das Comissões de PLR desse período.

A fiscalização de forma formalista e absurda pretendeu se apegar às datas registradas pelo Sindicato como sendo do depósito dos Acordos de PLR com o intuito de desnaturar os PLR's, todavia tal fato não significa em absoluto que os empregados e a empresa não haviam estabelecido as metas ou que não houvesse prévio conhecimento delas. Por fim, a Comissão de empregados é soberana para negociar e aprovar os programas de participação nos resultados e jamais aprovaria um plano se este representasse prejuízo ao empregados.

Afirma que estes programas não poderiam ter sido descaracterizados pela Fiscalização porque: (a) não houve o cometimento de fraude, nem qualquer alegação da Fiscalização nesse sentido; (b) não há na Lei nº 10.101/00 qualquer requisito impedindo que o empregador e seus empregados assinem o instrumento de acordo sobre a PLR em determina data e depositem cópia do Acordo no Sindicato pouco após o início do período de avaliação; e (c) houve sim participação dos empregados, Comissão e do Sindicato na discussão das cláusulas e condições das PLR's.

Aduz que a PLR já foi firmada pela Constituição Federal como não integrante da remuneração para efeitos de incidência da contribuição previdenciária e que não existe na legislação (Lei 10.101/00) qualquer penalidade específica para o eventual descumprimento das formalidades ali estabelecidas. Faz menção a decisão do STJ no sentido de que a participação nos resultados paga anteriormente ao período de 1994 não teria natureza salarial, sendo que, nesse período, as participações eram pagas mediante acordos individuais entre empregadores e empregados. E informa que o STJ jamais exigiu cumprimento de formalidades para que a natureza jurídica do PLR fosse declarada não-salarial, seja antes ou depois da regulamentação legal do artigo 7º, XI, da Constituição Federal.

Por fim, no caso, o Sindicato foi contatado, recebeu e arquivou devidamente o plano PLR o que demonstra sua concordância com o mesmo. Se fosse constatada eventual irregularidade, o máximo que lhe poderia ser imputado seria uma multa pelo descumprimento da forma estabelecida em lei, mas jamais retirar a natureza jurídica do pagamento, fazendo com que sobre esse incidissem contribuições previdenciárias, em patente prejuízo das partes (empresa e empregados). Portanto, não há irregularidade no plano de PL da empresa, devendo-se anular esta autuação.

#### Da Existência De Regras Claras Para A Aferição Dos Valores

Ao contrário do que sustentou a fiscalização, em curtos parágrafos do seu relatório fiscal, os Acordos de Participação nos Resultados da impugnante apresentam claramente as metas e objetivos aplicáveis aos empregados. No Acordo de PLR 2004/2005 - Cláusula 3ª - regras aplicáveis: avaliação de desempenho individual, avaliação de assiduidade e no Acordo de PLR 2003/2004- Cláusula 3ª - regras aplicáveis: avaliação de desempenho individual.

Não pode a fiscalização interferir nos tipos de objetivos e critérios que a empresa negocia com seus empregados, como se coubesse ao INSS (atual RFB) definir qual seria um critério válido e qual seria um critério inválido para cálculo do PLR.

A empresa possui sim planilhas em que avalia os empregados e estipula o valor a ser pago a título de PLR de acordo com o atingimento das metas/objetivos. As diversas planilhas acostadas aos autos demonstram que a argumentação da fiscalização é falaciosa e que a PLR da empresa encontra-se nos termos da lei e apresenta total clareza aos empregados, restando assim demonstrada a nulidade desta Autuação.

Ressalta ainda que o nome atribuído a uma verba não altera a sua natureza jurídica como, no caso, a palavra "BÔNUS" constantes das planilhas de avaliação, sendo improcedente tal argumento utilizado pelo fisco, posto que, não obstante a utilização da palavra "bônus" nestas planilhas, a fiscalização deixou de mencionar os títulos constantes em todas as linhas do referido documento, que deixam claro tratar-se de uma avaliação de PLR.

#### Pagamento Da Participação Em Periodicidade Inferior A Um Semestre Civil, Para Apenas Um Funcionário

Quantos aos pagamentos da PLR ao Sr. Eli Pereira Lobato efetuados e Dezembro/2004, Março/2005 e Agosto/2005 não ocorreram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja: Pagamento de Dez/2004 - ocorrido no semestre de julho/2004 a dezembro/2004; Pagamento de Mar/2005 - ocorrido no semestre de janeiro/2005 a junho/2005; e Pagamento de Ago/2005 - realizado no semestre de julho/2005 a dezembro/2005, não violando assim a disposição literal do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, pois foram realizados em um semestre civil diferente e não foi efetuado o pagamento da PLR mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Afirma ainda que se a contribuição previdenciária incide sobre valores constantes da folha de salário (art. 195 da Constituição Federal) e se a PLR de acordo com o disposto no art. 7º, inc. XI, da CF está desvinculada da remuneração, não há. que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre PLR, ainda que não obedecido o critério da periodicidade, o que não ocorreu neste caso.

Ademais, a própria Lei 10.101/2000 no art. 3º, §4º, declara que o modo de pagamento não tem qualquer relevância na definição da natureza jurídica da PLR, mesmo que a impugnante houvesse pago a PLR em periodicidade diferente da preconizada nesta Lei, tal fato não teria o condão de transformar a PLR em parcela salarial. Transcreve julgado do CRPS.

Apenas *ad argumentandum*, em caso de manutenção da autuação, devem ser excluídas do débito as parcelas pagas dentro do período pretendido pela fiscalização, mantendo-se apenas a parcela que a fiscaliza não entendeu como “pagamento excedente”.

#### Do Valor Do Débito

Diante do exposto, impugna-se totalmente o valor do débito apresentado neste Auto, em especial, o valor da multa aplicada, pois a fiscalização confundiu multa de mora e multa de ofício, deixando de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte em todo o período da autuação, pois não se pode comparar a multa de mora de 75% com multa decorrente de não informação em GFIP, que tem caráter meramente acessório.

A multa de mora de 75% somente pode ser comparada com a multa de mesma natureza que antes era prevista na Lei 8.212/91, que era de 24%. Como se sabe, as multas acima referidas, as quais são totalmente distintas uma da outra, estavam previstas ambas na Lei n.º 8.212/91, antes da edição da Lei n.º 11.941/2009.

A multa de mora por lançamento de ofício estava prevista no art. 35, da Lei n.º 8.212/91, sendo que o percentual de multa a ser aplicado neste caso - lançamento de ofício (lavratura de notificação fiscal de lançamento de débito - NF LD, atualmente denominada auto de infração) era de 24% (vinte e quatro por cento) conforme art. 35, II, a, da lei 8212/91. Com a edição da Lei n.º 11.941/2009, o referido artigo foi alterado, passando a ser aplicada a multa de mora no percentual de 75%, nos lançamentos de ofício, conforme art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Portanto, deve ser aplicada apenas a multa de 24% para todo o período, pois essa é a penalidade mais benéfica ao contribuinte, independentemente da multa por eventual obrigação acessória.

#### Da Exclusão Dos Co-Responsáveis

Afirma que a partir da publicação da Lei n.º 11.941/2009, os sócios administradores não são responsáveis pelo pagamento das contribuições previdenciárias, a não ser que tal inadimplência tenha ocorrido por ato pessoal de infração à lei ou excesso de poder, nos termos do art. 135 do CTN, que deverá ser devidamente demonstrado nos autos, o que não ocorreu no presente caso. Portanto, aplica-se a revogação do artigo 13 da Lei 8.620/93 para fatos pretéritos, com base no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Transcreve julgados a respeito.

Com a revogação do artigo 13 da Lei n.º 8.620/93, a fiscalização só poderá incluir/manter co-responsável pessoa física se comprovar a prática de atos com excesso de poderes, infração a lei, contrato social e estatutos, fatos que não ocorreram, motivo pelo qual os diretores devem ser excluídos dos relatórios da presente autuação.

#### Conclusão

Por todo exposto, requer que seja acolhida a preliminar de decadência parcial do débito e, no mérito, que seja acolhida a presente defesa, julgando-se insubsistente a autuação lavrada.

Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, prova documental, notadamente a exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícia e tantas quantas forem às provas necessárias para a real apuração da verdade material.

E requer, por fim, que todas as notificações sejam expedidas também ao seu patrono: DEMAREST E ALMEIDA ADVOGADOS - Marcelo Pedroso Pereira – Rua Pedroso de Moraes, 1201 - São Paulo - SP – CEP 05419-001.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 16-25.783 (p. 264), conforme ementa abaixo reproduzida:

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Considera-se Salário-de-Contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 08.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os administradores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. PERICIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem antes para o convencimento do julgador.

O pedido de perícia deve ser motivado e acompanhado dos quesitos necessários para o exame da matéria, sob pena de seu indeferimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 29/11/2010 (p. 291), a Contribuinte, em 15/12/2010, apresentou o seu recurso voluntário (p. 295), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) decadência parcial do débito levantado – diferenças de fatos geradores – aplicação do art. 150, § 4º, do CTN;

(ii) posição dos Tribunais Superiores sobre a natureza da Participação nos Lucros e Resultados;

(iii) das razões formais e específicas da fiscalização:

- da participação do sindicato e da data dos registros;

- da existência de regras claras para a aferição dos valores;

- pagamento da participação em periodicidade inferior a um semestre civil, para apenas um funcionário;

(iv) do valor do débito – aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte; e

(v) exclusão dos co-responsáveis.

Na sessão de julgamento realizada em 09 de novembro de 2021 este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência que a Unidade de Origem, em síntese, informasse *se houve algum recolhimento para essas competências (janeiro a novembro/2004) referente às contribuições previdenciárias parte da empresa, instruindo o processo com o respectivo comprovante (tela do sistema), no qual conste a data do recolhimento.*

Em atenção ao quanto solicitado foi emitida a Informação Fiscal de p. 416.

Cientificada, a Contribuinte apresentou a sua competente manifestação (p. 429).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra e nos termos do Relatório Fiscal (p. 32), trata-se o presente caso de Auto de Infração referente ao DEBCAD nº 37.232.808-3 (p. 2), com vistas a exigir débitos relativos às contribuições devidas à Seguridade Social correspondente à diferença da parcela “SEGURADOS” de seus Empregados para o período AGOSTO/2004 a SETEMBRO/2005, referente ao recálculo sobre os valores pagos a título de “PAGAMENTO PLR”, não descontada dos Segurados Empregados, composto com base em FOLHAS DE PAGAMENTO, que foram não declarados em GIFPS - GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL, declaradas anteriormente ao início da Ação Fiscal.

A Contribuinte, conforme igualmente exposto no relatório acima, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em seu recurso voluntário, os seguintes pontos:

(i) decadência parcial do débito levantado – diferenças de fatos geradores – aplicação do art. 150, § 4º, do CTN;

(ii) posição dos Tribunais Superiores sobre a natureza da Participação nos Lucros e Resultados;

(iii) das razões formais e específicas da fiscalização:

- da participação do sindicato e da data dos registros;

- da existência de regras claras para a aferição dos valores;

- pagamento da participação em periodicidade inferior a um semestre civil, para apenas um funcionário;

(iv) do valor do débito – aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte; e

(v) exclusão dos co-responsáveis.

Passemos, então, à análise individualizada de cada uma das razões de defesa da Recorrente.

### **Da Decadência**

No que tange especificamente à alegação de perda do direito de o Fisco constituir parcela do crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial, a DRJ, neste ponto, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, concluindo que:

Observe-se que de acordo com o artigo 150, parágrafo 4º, o lançamento por homologação tem como pressuposto básico a apuração do fato gerador, e o pagamento da obrigação surgida com a ocorrência deste fato gerador, tendo a Fazenda Pública que se pronunciar em 5 anos a contar da sua ocorrência, ou do contrário, considerar homologado e extinto o crédito. Não ocorrendo os dois requisitos mencionados, a decadência será regida pelo artigo 173, inciso I.

Esse é o entendimento firmado no parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, que com fulcro no artigo 42 da Lei Complementar n.º 73/1993, vinculou todos os órgãos autônomos e entidades do Ministério da Fazenda. Este Parecer foi, inclusive, mencionado na impugnação.

De acordo com o Relatório Fiscal, constituem fatos geradores do presente AI os valores pagos aos segurados integrantes do corpo de Gerentes Técnicos e Administrativos, de Pessoal Técnico e Administrativo da empresa, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, sem atenderem aos pressupostos previstos na Lei 10.101/00. Tais valores não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em GFIP.

Nessas condições, em que não houve a declaração nem a inclusão desses valores na base de cálculo considerada pela Autuada, não há que se falar em apuração da contribuição devida, nem em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto desta autuação - PLR.

No presente caso, verificando ausência de apuração, ausência de declaração e ausência de recolhimento das contribuições devidas, a Fiscalização promoveu o lançamento de ofício, de acordo com o inciso V. do art. 149 do CTN, nos termos do artigo 142 e 173.I. do CTN e do artigo 37 da Lei n.º 8212/91.

Pois bem!

Como cediço, regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha

pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste particular, registre-se pela sua importância que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF n.º 99, 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.

Ou seja: ao contrário do entendimento perfilhado pelo órgão julgador de primeira instância, para a caracterização de pagamento antecipado, cumpre verificar se houve recolhimento, por parte do contribuinte, do tributo objeto da autuação, que, no caso dos presentes autos, corresponde à contribuição previdenciária referente à parte da empresa.

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão n.º 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *in verbis*:

Assim, 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.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a Súmula CARF n.º 99:

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.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.

4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

Impõe-se verificar, portanto, se houve (ou não) pagamento antecipado do tributo objeto do presente lançamento, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Assim foi que, na sessão de realizada em 09 de novembro de 2021 este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência que a Unidade de Origem, em síntese, informasse *se houve algum recolhimento para essas competências (janeiro a novembro/2004) referente às contribuições previdenciárias parte da empresa, instruindo o processo com o respectivo comprovante (tela do sistema), no qual conste a data do recolhimento.*

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 416, por meio da qual o preposto fiscal diligente destacou e concluiu que:

- a) A empresa apresentou as Guias de Recolhimento e Informações à Previdência Social -GFIPs, dentro do prazo, conforme documentos extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal e anexados às fls. 355 às 399.
- b) Apresentou Guias de Recolhimento da Previdência Social, recolhidas dentro do prazo, documentos conforme documentos extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal e anexados às fls. 400 às 407. Recolhimentos referente à parte da empresa (Segurados + Empresa + RAT) e Outras Entidades.
- c) Anexado às fls. 410, demonstrativo das GPS recolhidas no período do Levantamento Fiscal, demonstrando os valores recolhidos referente à parte da empresa (Valor INSS) e Outras Entidades (terceiros)equivalente ao Relatório de Documentos Apresentados RDA, uma vez que não é possível atualmente a emissão do RDA pelo Safis.
- (...)
- 3) Considerando, no presente caso, a ciência do levantamento foi dada em 17/12/2009, as competências 08/04 e 09/04. encontram-se em decadência total e devem ser excluídas do processo pois seus fatos geradores estão sujeitos ao previsto no art. 150 do CTN, § 4º, acima descrito. Houve recolhimento por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, (não considerando o Auto de Infração).
- 4) Débito das demais competências 12/04, 08/05 e 09/05 ficam mantidas pois foram lançadas de acordo com as normas vigentes.

Conforme se infere do excerto supra reproduzido, a autoridade administrativa, em sede de diligência fiscal, confirmou a existência de pagamento antecipado do tributo objeto do presente PAF no período fiscalizado.

Dessa forma, aplica-se no presente caso a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no caso concreto, ocorreu em 17/12/2009** (p. 2), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2004, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

### Da PLR

Conforme destacado pela própria Recorrente, segundo a fiscalização, os planos de PLR dos anos de 2004 a 2005, instituídos pela empresa, teriam as seguintes e supostas irregularidades:

(i) Os Acordos de Participação nos Resultados não foram objeto de negociação entre a Comissão (empregados e Sindicato) e a empresa, o que implicaria na invalidade dos mesmos e na integração da PLR na remuneração dos empregados, pois, (a) não teria sido comprovada a participação de representante do Sindicato nos Acordos de Participação nos Resultados e (b) os acordos teriam sido arquivados e registrados no Sindicato em datas posteriores às negociações de implantação;

(ii) Os Acordos de Participação nos Resultados não apresentariam regras claras e objetivas determinando as condições necessárias para o pagamento da participação e os mecanismos de aferição dos valores - as planilhas ou memórias de cálculo apresentadas espelham somente o sistema aplicado do programa anterior da empresa, relativamente ao pagamento de bônus; e

(iii) Os pagamentos dos valores decorrentes da 'PLR' ao Sr. Eli Pereira Lobato teriam sido efetuados em periodicidade inferior a um semestre civil.

Pois bem!

Nos termos do artigo 7º, XI da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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

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

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei nº 10.101/2000, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e, assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei nº 8.212/1991 (artigo 28, §9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, vigentes à época dos fatos:

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.

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

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

#### Da Ausência de Participação do Sindicato / Arquivo na Entidade Sindical em Data Posterior à Negociação

Neste ponto, a autoridade administrativa fiscal destacou que:

3.1.1 - Ausência do Representante indicado pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo nas negociações na implantação da Participação de Lucros e Resultados, conforme está estabelecida em texto literal, abaixo transcrito:

3.1.1.1 - "ACORDO CELEBRADO ENTRE A DELOITTE CONSULTING E COMISSÃO DE TRABALHADORES — MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO DOS RESULTADOS DA EMPRESA", com data de 30 de Junho de 2003, anexo:

"Pelo presente instrumento, de um lado, Deloitte Consulting, estabelecida à Rua Alexandre Dumas, 1981 — Sao Paulo — SP, inscrita no CNPJ sob n". 02.189.924/00001-03, ora representada por Oswaldo Vieira Guimarães, e, de outro, a comissão de trabalhadores eleita, conforme Ata de Assembleia de Constituição realizada no dia 18 de junho de 2003, na forma do artigo 7º., inciso IX da Constituição Federal e Lei n". 10.101, de 19 de dezembro de 2000, convencionam a forma de PARTICIPAÇÃO dos trabalhadores nos resultados da empresa, por tempo certo e ajustado.....

(...)

3.1.2 — Ciência e Arquivamento do Acordo pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Feridas, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo posteriores às negociações de implantação da Participação de Lucros e Resultados, inclusive até os pagamentos efetuados a título de PLR, conforme consta, abaixo:

3.1.2.1 - "ACORDO CELEBRADO ENTRE A DELOITTE CONSULTING E COMISSÃO DE TRABALHADORES — MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO DOS RESULTADOS DA EMPRESA", com data de 30 de Junho de 2003, anexo:

Ciência e Arquivamento do Acordo pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo posteriores às negociações de implantação da Participação de Lucros e Resultados em 21 de Fevereiro de 2005, inclusive até os pagamentos efetuados a título de PLR, em Agosto 2004, Setembro 2004, Outubro 2004 e até de Adiantamento do PLR 2005 em Dezembro 2004;

3.1.2.2 - "ACORDE) CELEBRADO ENTRE A DELOITTE CONSULTING LTDA E COMISSÃO DE TRABALHADORES — MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO DOS RESULTADOS DA EMPRESA", com data de 30 de Junho de 2004, anexo:

Ciência e Arquivamento do Acordo pelo Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo posteriores às negociações de implantação da Participação de Lucros e Resultados em 08 de Dezembro de 2005, inclusive até os pagamentos efetuados a título de PLR, em Dezembro 2004 — Adiantamento PLR 2005, Março 2005, Agosto 2005, Setembro 2005;

A Recorrente, por sua vez, defende em síntese que, conforme comprovam as cópias dos Acordos ora juntadas, todos os Planos de Participação nos Resultados da recorrente contam com o carimbo e a assinatura do representante sindical. Da mesma forma, todos os Acordos foram devidamente depositados e registrados pela entidade Sindical.

Esclarece que, em ofícios encaminhados à recorrente em 21 de janeiro de 2005, 08 de dezembro de 2005 e 03 de maio de 2005 (docs. anexos), o Sindicato da categoria ratifica a informação de que recebeu os acordos de participação nos resultados da Deloitte pertinentes aos anos de 2004 e 2005, demonstrando que os Planos não só foram registrados no referido órgão, bem como demonstrando que a entidade sindical registrou os Planos, o que demonstra sua concordância com os mesmos.

Pois bem!

O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece que 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 ou (ii) convenção ou acordo coletivo.

Como se vê, quando a negociação entre a empresa e seus empregados ocorrer por meio de comissão escolhida pelas partes, esta deve ser integrada por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

A pergunta que se faz, então, é: e se não houver a participação do representante do sindicato na comissão, o que acontece? Qual(is) a(s) consequência(s) da ausência do referido representante? Uma vez ausente o representante do sindicato na composição da comissão que negociou o acordo de PLR será que, tal fato, por si só, tem o condão de alterar a natureza do pagamento realizado?

Parece-me que não! Pois, caso assim fosse, estar-se-ia privilegiando o formalismo em detrimento do direito material, constitucionalmente tutelado.

Observe-se, pela sua importância, que o susodito artigo 2º da Lei 10.101/00 (ou qualquer outro da referida norma) não estabeleceu, em momento algum (e nem poderia), que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Não fosse isso bastante o suficiente para afastar o entendimento perfilhado pela fiscalização, não se deve olvidar que, no caso em análise, conforme destacado pela Recorrente, no acordo celebrado entre a empresa e seus empregado consta o carimbo e assinatura do departamento jurídico do sindicato.

E nem se diga, como o fez a autoridade administrativa fiscal, que o arquivamento na entidade sindical se deu em data posterior à própria negociação e respectivos pagamentos. Tal fato, por si só, pelos mesmos fundamentos já expostos linhas acima, não descaracteriza os pagamentos realizados a título de PLR.

Registre-se pela sua importância que mesmo a total ausência de participação do sindicato da categoria – o quê, repita-se, não é o caso do presente PAF – por si só, não seria hábil a descaracterizar a natureza dos pagamentos realizados a título de PLR. Neste sentido, inclusive, tem se manifestado o Egrégio STJ, conforme se infere do excerto abaixo reproduzido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REGISTRO DA NEGOCIAÇÃO NO SINDICATO DOS TRABALHADORES. INSTRUMENTO COMPROBATÓRIO DA REGULARIDADE DO PAGAMENTO.

1. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, desde que haja a participação dos trabalhadores na respectiva negociação.

2. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada. **A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.** (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010).

3. A determinação legal de não incidência da contribuição previdenciária sobre referidos valores não está condicionada à fase interna da negociação, mas à sua efetiva ocorrência. Eventual inobservância dos procedimentos estipulados pela Lei n. 10.101/2000, que, em tese, podem ser prejudiciais à categoria durante a negociação, como, p.ex., a participação remota/não presencial/virtual (etc) de seu representante, deve ser invocada a tempo e modo próprios pela parte que se considerar prejudicada, mas não pode servir de pretexto para a incidência da contribuição previdenciária, mormente quando o negócio for submetido a registro, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000.

4. No caso dos autos, as instâncias ordinárias decidiram pela incidência da contribuição porque o representante dos trabalhadores teria participado das negociações de forma remota, o que estaria em desconformidade com a lei; e, provocado por embargos de declaração a respeito do registro do acordo, foi omissivo. Recurso provido com a determinação de verificação da existência do registro do acordo no sindicato.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1815274/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/10/2020, DJe 21/10/2020)

Por fim, mas não menos importante, observe-se que, em recente alteração legislativa, foi incluído o § 10 ao art. 2º da Lei nº 10.101/2000, segundo o qual, *uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas.*

Ou seja: a própria Lei admite a negociação sem a presença do representante do sindicato da categoria.

Procedente, assim, o recurso voluntário neste particular.

#### Da Ausência de Regras Claras e Objetivas

Neste ponto, a Fiscalização destacou que:

3.2.1 — Prática e ou Utilização de Regras Subjetivas exercida pela Empresa e não de Critérios Estritamente Objetivos quanto ao Pagamento de Participação de Lucros e Resultados, conforme está estabelecida em texto literal, abaixo transcrito:

3.2.1.1 - -ACORDO CELEBRADO ENTRE A DELOITTE CONSULTING E COMISSÃO DE TRABALHADORES - MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO DOS RESULTADOS DA EMPRESA-. com data de 30 de Junho de 2003, anexo:

"Clausula Terceira - Metas e Critérios

Ficam estabelecidos, para fins de determinação da participação no resultado, os seguintes critérios e parâmetros:

1. Resultado da avaliação de desempenho e período mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para os gerentes ( técnicos e administrativos ) da empresa...

O parâmetro a ser considerado para o corpo gerencial da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios a que cada gerente estiver vinculado

2. Resultado da avaliação .de-desempenho e período mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para todo o corpo técnico da empresa, com exceção dos grentes técnicos, uma vez que estão enquadrados no item - 1 ,acima, compreendendo : trainee, assistente, semi-sênior, sênior e top-sênior....

O parâmetro a ser considerado para o corpo técnico da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis das áreas a que cada técnico estiver vinculado.

3. Resultado da avaliação de assiduidade e período , mínimo de 12 meses de registro na empresa e proporcionalidades, para todo o corpo administrativo da empresa, com exceção dos gerentes administrativos, uma vez que estão enquadrados no item 1 acima

O parâmetro a ser considerado para o corpo administrativo da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis das áreas a que cada administrativos estiver vinculado "

(...)

A Recorrente, por sua vez, defende que:

\* a fiscalização pretendeu interferir nos tipos de objetivos e critérios que a empresa negocia com seus empregados, como se coubesse ao INSS (atual RFB) definir qual seria um critério válido e qual seria um critério inválido para cálculo do PLR;

\* cabe exclusivamente às partes envolvidas - empresa, empregados e sindicato - negociarem e estabelecerem as metas, objetivos e critérios de pagamento da PLR;

\* os Acordos de Participação nos Resultados da recorrente apresentam claramente as metas e objetivos aplicáveis aos empregados. Da simples leitura dos Acordos verifica-se com absoluta transparência as regras estipuladas, conforme se menciona a seguir:

Acordo de PLR 2004/2005 - Cláusula 3 - regras aplicáveis: avaliação de desempenho individual, avaliação de assiduidade

Acordo de PLR 2003/2004- Cláusula 3a - regras aplicáveis: avaliação de desempenho individual.

Razão não assiste à Recorrente neste particular.

De fato, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, *os textos dos referidos acordos de PLR comprovam que não estão neles estipuladas claramente as metas que devem ser atingidas pelos empregados para fazerem jus ao recebimento das verbas a título de PLR, nem as regras para o cálculo do valor a ser pago para cada empregado, e nem os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Cabe observar, também, que certos valores são pagos independentemente de qualquer resultado, havendo, nos acordos de PLR, a estipulação de um valor mínimo a ser pago a cada empregado, o que representa uma espécie de prêmio.*

Prossegue o órgão julgador de primeira instância destacando e concluindo que:

Apesar de constar nos referidos Acordos que os valores serão distribuídos individualmente, mediante avaliação de desempenho individual, o fato é que as avaliações de desempenho apresentadas pela empresa não demonstram como cada resultado obtido se converte em valor, ou seja, não foi juntado aos autos qualquer documento que componha e explique os valores pagos a título de PLR com relação à fixação de direitos previstos nos acordos, sendo que os parâmetros utilizados na avaliação não constam de qualquer acordo apresentado.

Pelo contrário, conforme consta do relatório fiscal a cláusula terceira dos referidos instrumentos, acima transcritos, confirmam que os valores são decididos pela cadeia hierárquica superior de cada empregado, ou seja, os parâmetros a serem considerados ...."ficam a critério dos sócios responsáveis"..., todas as condições ficaram subordinadas à faculdade da empresa, não estando claramente definidos nestes documentos.

Portanto, não havendo, nos acordos de PLR apresentados, regras claras e objetivas para os referidos pagamentos, estipuladas previamente, não servem como incentivo produtividade.

Confira-se, a propósito, os excertos abaixo reproduzidos que supostamente estabelecem as regras claras e objetivas dos Acordos de PLR em análise:

Acordo celebrado entre a Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/C Lda. E Comissão dos Trabalhadores — Medida Provisória sobre a Participação dos Resultados da Empresa, em 30/06/2003:

Cláusula Terceira— Metas e Critérios

Ficam estabelecidos, para fins de determinação da participação no resultado, os seguintes critérios e parâmetros:

(...)

O parâmetro a ser considerado para o corpo gerencial da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis da área a que cada gerente estiver vinculado.

(...)

O parâmetro a ser considerado para o corpo técnico da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis da área a que cada técnico estiver vinculado.

(...)

O parâmetro a ser considerado para o corpo administrativo da empresa será o resultado de uma avaliação da prática dos trabalhos por eles desempenhados, a critério dos sócios responsáveis da área a que cada administrativo estiver vinculado, o que incluirá o seu nível de assiduidade.

(...)

Cláusula Quinta — Valores da distribuição

(..)

Os valores a serem distribuídos para os gerentes técnicos e administrativos serão equivalentes ao mínimo da metade de sua folha de salários, podendo chegar a 1,5 (um inteiro e cinco décimos). vezes a folha de salários dos mesmos, ou proporcional... e distribuídos individualmente, mediante a avaliação de desempenho individual...

(...)

Os valores a serem distribuídos para o pessoal técnico serão equivalentes a 50% do salário nominal individual, ou proporcional... e distribuídos individualmente, mediante a avaliação de desempenho individual...

(...)

Os valores a serem distribuídos para o pessoal administrativo serão equivalentes a 50% do salário nominal individual, ou proporcional... e distribuídas individualmente, mediante a avaliação c/c desempenho individual...

Neste espeque, não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular, impondo-se a sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

Assim, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

#### Da Distribuição em Periodicidade Inferior a 01 Semestre Civil

Neste ponto, a autoridade administrativa fiscal destaca que o interstício entre os pagamentos e antecipações, de valores classificados pela empresa pagos ao Sr. ELI PEREIRA LOBATO em Folha de Pagamento Dezembro 2004 — R\$ 1.949,50 (Adiantamento 2005), em Folha de Pagamento Março 2005 --- R\$ 7.798,00; em Folha de Pagamento Agosto 2005 — R\$ 5.458,50, desobedecem literalmente o parágrafo 2º, do artigo 3º da Lei 10.101.

A Recorrente, por seu turno, defende que:

Na verdade, cada um dos referidos pagamentos foi efetuado em um semestre civil diferente, ou seja:

- Pagamento efetuado em Dez/2004 — realizado no semestre compreendido entre julho/2004 e dezembro/2004;

- Pagamento efetuado em Mar/2005 — realizado no semestre compreendido entre janeiro/2005 e junho/2005; e

Pagamento efetuado em Ago/2005 — realizado no semestre compreendido entre julho/2005 e dezembro/2005;

Assim, os referidos pagamento não violaram a disposição literal do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, haja vista que cada um deles foi realizado em um semestre civil diferente, bem como, em nenhum momento, foi efetuado o pagamento da PLR mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Logo, não procedem as alegações da fiscalização.

A matéria em questão, no entendimento deste Conselheiro, já foi superada pela própria legislação de regência da matéria.

De fato, sobre esse tema “periodicidade de pagamentos”, a Lei nº 14.020/2020 alterou a Lei nº 10.101/2000, passando a estabelecer no § 2º do art. 3º deste diploma legal que *é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.*

Dessa forma, não há que se falar em inobservância à “periodicidade de pagamentos”, tal como sustentado pela Fiscalização.

Outrossim, ainda que se pudesse validar tal entendimento fiscal, não se deve olvidar que, como estabelecido na própria Lei nº 10.101/2000, eventual pagamento realizado em desacordo com a periodicidade estabelecida na referida Lei invalida apenas aquele pagamento e não todo o Plano de Participação nos Lucros e Resultados. Confira-se:

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019)(Vigência encerrada)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019)(Vigência encerrada)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019)(Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos:(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior.(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Neste espeque, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular.

### **Da Multa Aplicada**

Defende a Recorrente que deve ser aplicada apenas a multa de 24% para todo o período, pois essa é a penalidade mais benéfica ao contribuinte, independentemente da multa por eventual obrigação acessória.

De fato, assim se manifestou Contribuinte em sua peça recursal:

A multa de mora de 75% somente pode ser comparada com a multa de mesma natureza que antes era prevista na Lei 8.212/91, que era de 24%.

Como se sabe, as multas acima referidas, as quais são totalmente distintas uma da outra, estavam previstas ambas na Lei nº8.212/91, antes da edição da Lei nº11.941/2009.

A primeira, qual seja, ‘multa de mora por lançamento de ofício’, estava prevista no art. 35, da Lei nº8.212/91.

(...)

Antes da edição da Lei nº 11.941/2009, o percentual de multa a ser aplicado em caso de lançamento de ofício (lavatura de notificação fiscal de lançamento de débito — NFLD, atualmente denominada 'auto de infração') era de 24% (vinte e quatro por cento).

Com a edição da Lei n.º 11.941/2009, o artigo acima foi alterado.

(...)

Portanto, deve ser aplicada apenas a multa de 24% para todo o período, pois essa é a penalidade mais benéfica ao contribuinte, independentemente da multa por eventual obrigação acessória.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

No presente caso, além da omissão das informações em GRP, tern-se que o contribuinte não havia efetuado o recolhimento dessas contribuições não declaradas, do que decorreu o lançamento de contribuições em razão do descumprimento da obrigação principal.

Assim, tendo em vista a orientação contida no Parecer retro citado, a fiscalização, ao contrário do alega a impugnante, no relatório fiscal fls.39, afirma que efetuou a comparação entre a multa que deveria ser aplicada nos termos da lei vigente à época da infração com a multa que seria aplicada nos termos da norma atual, a fim de verificar se esta última seria mais benéfica ao contribuinte, caso em que deve retroagir, nos termos do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante do exposto no relatório fiscal, fls. 39, resta claro que a fiscalização aplicou, no presente auto, para as competências 09/2004; 10/2004; 03/2005 e 09/2005 — Levantamento PL1- a multa de 75% prevista no art. 44 da lei n.º 9430/96, e nas competências de 08/2004; 12/2004 e 08/2005 — Levantamento PL — a multa prevista no § 5º do art.32 da lei 8.212/91, acrescida da multa de 24% do inciso II do art. 35 da lei n.º 8.212/91, por serem mais benéficas ao contribuinte.

Como se vê, no caso em análise, a Fiscalização já aplicou, por competência, a multa mais benéfica para a Contribuinte. Assim, não há qualquer provimento a ser dado neste particular.

### **Do Relatório de Vínculos**

A Recorrente se insurge, ainda, contra a inclusão do nome dos sócios no Relatório de Vínculos.

Tal alegação, entretanto, não merece acolhimento, estando a matéria sumulada no âmbito deste Conselho, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, cancelando o lançamento fiscal até a competência 11/2004, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

**Gregório Rechmann Junior**