



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.006374/2008-22  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-001.830 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2005

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - REGULARIDADE DO LANÇAMENTO- INOCORRÊNCIA.**

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram a autuação, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade da autuação.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - PLR - REGRAS CLARAS E OBJETIVAS - REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 10.101/2000 - LIBERDADE PARA FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS E CONDIÇÕES POR MEIO DE NEGOCIAÇÕES**

A jurisprudência do CARF, nos dizeres de Elias Sampaio Freire (Freire, Elias Sampaio. A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias. In Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Freire, Elias Sampaio. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords). São Paulo: MP Ed., 2012. p. 9.) aponta no sentido de que a Lei 10.101/2000 não traz regras detalhadas, justamente porque privilegia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação. Ademais, nem poderia a autoridade fiscal criar critérios subjetivos no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, caput, da Constituição Federal.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E**

MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 -  
RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para: **(i)** excluir do lançamento efetuado os pagamentos feitos a segurados a título de PLR que estão em conformidade com a legislação no tocante à periodicidade, conforme o disposto no art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000 ( no primeiro pagamento de cada semestre civil); **(ii)** recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91, com prevalência do valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido os conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari que entendeu pela tributação dos valores que extrapolaram o limite do acordo (150%).

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Carolina Wanderley Landim e Maria Anselma Coscrato dos Santos.

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 127 a 128, com Anexo às fls. 129 a 148, apresentado contra **Acórdão nº 16-21.656 – 11ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP, fls. 105 a 122, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.200.177-7**, no montante de R\$ 8.563,24 (oito mil, quinhentos e sessenta e três reais e vinte e quatro centavos).

Segundo a Auditoria-Fiscal, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 12 a 24, o lançamento refere-se às contribuições a cargo dos segurados empregados, constatando-se que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, **contribuições dos segurados empregados** por não considerar a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" como parte dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, no período de 04/2004 a 12/2005.

Observa ainda o relatório Fiscal, às fls. 21, que esses valores estão discriminados na coluna "DIFERENÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO" do Anexo "A" constante do AI de DEBCAD n. 37.167.097-7 (Processo nº 19515.006372/2008-33).

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 12 a 24, o fatos gerador das contribuições sociais apuradas e lançadas foi o pagamento aos empregados de '*Participação nos lucros ou resultados da empresa- PLRE*', sem atender a todos os requisitos previstos pelos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101 de 19/12/2000, o que impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no § 9º, j, do artigo 28 da Lei 8.212/91:

*Lei 8.212/91 - Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

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

*(...)*

*j - A participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei*

*Lei 10.101/2000 - 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 funcional 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.*

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

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

Ainda segundo o Relatório Fiscal, às fls. 12 a 24, destacam-se, a seguir, os pontos que esta fiscalização entendeu não estarem de acordo com as exigências previstas na Lei 10.101/2000:

**6.4. Regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas: dos Acordos Coletivos não constam as metas a serem atingidas. Sejam quais forem as metas, deveriam estar claramente expressas. Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Dos Acordos Coletivos também não constam as formas de apuração dos resultados referentes às**

*metas inicialmente definidas, uma vez que também não existem metas a serem atingidas.*

**6.4.1. Diz o acordo referente a 2004:**

**Cláusula 1º- Fundamento Legal**

As partes assinam este acordo tendo por base as disposições da lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000, especialmente o artigo 2º

***Cláusula 2º- Participação nos resultados***

*A Hay e os seus empregados estabeleceram um Programa de Metas para o ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04), ao qual fica subordinado o pagamento a título de participação no resultado. Os empregados e a Hay pactuam o seguinte programa de metas para 2004:*

**a) Para Consultores e Gerentes**

a.1) metas individuais e coletivas pactuadas no início do exercício;

a.2) resultado operacional da Hay

**b) Para Equipe de Informações**

b.1) de meta individual;

b.2) das metas da área envolvendo o negócio;

b.3) resultado operacional da Hay

**c) Para os demais empregados**

c.1) resultado *operacional*.

**6.4.2. Diz o acordo referente a 2005:**

**CLÁUSULA PRIMEIRA: DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**

*o presente acordo tem como fundamento legal as disposições contidas no artigo 7º, incisos XI e XXVI, da Constituição Federal e na Lei nº 1 0.101/00, que ficam fazendo parte integrante deste Acordo para todos os efeitos.*

**CLÁUSULA SEGUNDA: DOS EMPREGADOS ABRANGIDOS**

*Farão jus ao Programa de Participação nos Resultados (PPR), de que trata este acordo, todos os EMPREGADOS que mantiverem seus contratos de trabalho vigentes em setembro/2005.*

*Além disso devem ser respeitadas, pelos elegíveis, as condições de elegibilidade contidas no presente instrumento, ressalvadas as disposições contidas nos parágrafos abaixo dessa cláusula*

#### **CLÁUSULA TERCEIRA: DO PROGRAMA DE METAS**

*A EMPRESA, a COMISSÃO DE EMPREGADOS e o SINDICATO, a fim de disciplinarem os mecanismos que servirão de base global ao presente instrumento, nos exatos termos do que dispõe o artigo 2º, da lei 10.101/00, evidencia m que o Programa de Participação nos Resultados (PPR), previsto neste instrumento, está vinculado ao atingimento integral das metas previstas nesse acordo, as quais subordinam-se ao período de apuração compreendido entre 01.10.2004. a 30.09.2005.*

##### *Parágrafo Primeiro:*

*O resultado obtido no decorrer do período de apuração (01.10.2004 a 30.09.2005), ratificado e validado pelos relatórios de auditoria nos resultados, elaborado por empresa de auditoria independente, destinará, para efeito de apuração de metas e resultados deste programa, a seguinte sistemática/resultados, observada a função de cada empregado, conforme documentos a ser entregue ao mesmo que, rubricado e ratificado pelas PARTES, passa a fazer parte integrante do presente Instrumento:*

##### *A) PARA CONSULTORES, GERENTES E DIRETORES:*

*a.1) metas individuais e coletivas pactuadas no início do exercício;*

*a.2) resultado operacional da Hay*

##### *B) PARA EQUIPE DE INFORMAÇÕES:*

*b.1) de meta individual;*

*b.2) das metas da área envolvendo o negócio;*

*b.3) resultado operacional da Hay*

##### *C) PARA OS DEMAIS EMPREGADOS:*

*c.1) resultado operacional*

#### **CLÁUSULA QUARTA: QUANTO AO VALOR A SER DISTRIBUÍDO**

*Uma vez cumpridas as metas estabelecidas, nesse instrumento, o valor do PPR (Programa de Participação nos Resultados) será calculado de acordo com o salário e a função de cada empregado, que será avaliado por seu desempenho de acordo com as metas anteriormente acordadas.*

*Parágrafo único: Os valores poderão variar de 0% a 150% (cento e cinquenta por cento) dos alvos acima (metas), em função dos resultados obtidos.*

6.5. *Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente: confrontando-se os "Acordos para Programa de Participação nos Resultados" com os pagamentos efetuados, vistos nas folhas de pagamento entregues pela sociedade, as datas dos referidos acordos são posteriores aos pagamentos efetuados a título de PLR (ou PPR), indicando que, se houve uma negociação entre a comissão e a empresa, o fato já estaria consumado. As metas referem-se ao ano fiscal (até setembro), enquanto os acordos foram assinados em novembro ou dezembro:*

6.5.1. *O "Acordo para Programa de Participação nos Resultados" referente ao ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04) apresenta a data de 02/12/2004, mas seu registro no sindicato não apresenta data;*

6.5.2.0 *"Acordo para Programa de Participação nos Resultados" referente ao o ano fiscal de 2005 (01.10.04 a 30.09.05) apresenta a data de 01/11/2005, mas seu registro no sindicato não apresenta data.*

6.5.3. *Diz Sérgio Pinto Martins i , em seu livro "Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas" (Editora Atlas, ano 2.000), tratando da MP nº 794, de 29/12/1994 e reedições antes de sua conversão na Lei nº 10.101, de 18/12/2000. O texto da lei não alterou o texto da MP:*

*"O próprio inciso II do §10 do art. 2º da medida provisória fala em programas de metas, resultados e prazos, que deveriam ser pactuados previamente, como um dos critérios de distribuição a serem previstos nos sistemas de negociação. Na verdade, o texto legal prevê que os resultados devam ser ajustados previamente antes de ser distribuídos."*

6.6. *As datas do efetivo pagamento não são as mesmas constantes dos Acordos Coletivos:* *como pode ser observado nas folhas de pagamento entregues pela sociedade e constantes do Anexo A do AI de DEBCAD n. 37.167.097-7 (Processo n. 19515.006372/2008-33):*

6.6.1.0 *acordo referente a 2004 não cita data de pagamento:*

*Parágrafo Terceiro*

*O pagamento será efetuado com base no salário vigente de setembro de 2004, após a conclusão dos relatórios de auditoria nos resultados da Hay que compreende o período de outubro a setembro de cada ano, a responsabilidade pela elaboração deste relatório será de uma empresa de auditoria independente.*

6.6.2. *Diz o acordo referente a 2005:*

**CLÁUSULA QUINTA: DA PERIODICIDADE DO PAGAMENTO**

*O pagamento do Programa de Participação nos Resultados (PPR) relativa ao exercício de compreendido entre 01.10.2004 a*

30.09.2005, será efetuado até o último dia útil do mês de dezembro de 2005, após a conclusão dos relatórios de auditoria nos resultados da HAY.

6.7. **Periodicidade dos pagamentos:** O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre civil.

6.7. Diz Sérgio Pinto Martins, em seu livro "Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas" já citado anteriormente:

## **"12. SEMESTRALIDADE**

Dispõe o §2º do art. 3º da medida provisória que é vedado pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A determinação da norma é alternativa, no sentido de ser uma coisa ou outra."

Pela folha de pagamento entregue pela empresa, verifica-se, conforme tabela abaixo, que alguns funcionários receberam o pagamento em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil

### **ANO CIVIL DE 2004**

MÊS/ANO FUNCIONÁRIO CPF PGTO. PLR

Abr-04 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 42.000,00

Out-04 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 14.000,00

Dez-04 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 42.000,00

### **ANO CIVIL DE 2005**

MÊS/ANO FUNCIONÁRIO CPF PGTO. PLR

fev-05 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 30.800,00

Abr-05 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 30.800,00

set-05 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 30.800,00

Dez-05 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 7.700,00

fev-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810  
179.932,00

Mar-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 4.827,59

Abr-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 4.827,59

Mai-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 4.827,59

*Jun-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 4.827,59*  
*Out-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 120.750,00*  
*Dez-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 1.689,64*  
*Mar-05 THAIS CUNHA OLIVEIRA E SILVA 26230334801 9.000,00*  
*set-05 THAIS CUNHA OLIVEIRA E SILVA 26230334801 9.000,00*  
*Dez-05 THAIS CUNHA OLIVEIRA E SILVA 26230334801 24.375,00*

**6.8. Valores a serem distribuídos referentes à rubrica PLR:**  
*dizem os acordos coletivos que, uma vez cumpridas as metas estabelecidas, o valor do PPR será calculado de acordo com o salário e a função de cada empregado. Esses valores poderão variar de 0% a 150% (cento e cinquenta por cento) dos alvos acima (metas), em função dos resultados obtidos.*

*Também pela folha de pagamento entregue pela empresa, verifica-se, conforme tabela abaixo, que alguns funcionários receberam o pagamento em valor superior a 150% de seu salário:*

**ANO DE 2004**

**MÊS/ANO - FUNCIONÁRIO CPF - B. C. INSS FOLHA - PGTO. PLR - % do salário**

*abr-04 CLAUDIO JOSE COFFONI 04283795836 13.670,00 42.000,00 307,24%*  
*dez-04 CRISTIANE KINUE KATO 14902683830 11.666,67 39.900,00 342,00%*  
*dez-04 MARCO ANTONIO DE OLIVEIRA 72362405753 14.188,89 50.000,00 352,39%*  
*dez-04 LEONARDO FIALHO S. SALGADO 02820085784 15.568,89 56.000,00 359,69%*  
*dez-04 ALEXANDRE MARTINS PACHECO 06417285812 8.866,67 32.400,00 365,41%*  
*dez-04 ADILSON ARAUJO DÓS SANTOS 05934094858 10.861,11 40.000,00 368,29%*  
*dez-04 CARLOS YOSHIYUKI NAKAGAWA 09431397838 11.666,67 45.150,00 387,00%*

dez-04 ROGERIO MARIO PEDACE 01436119847 16.466,67  
70.000,00 425,10%

dez-04 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 20.000,00  
93.000,00 465,00%

dez-04 MARCOS PICCINI 17704968823 10.311,11 50.000,00  
484,91%

dez-04 OLAVO CHIARADIA JUNIOR 15733411856 10.622,22  
55.000,00 517,78%

dez-04 SERGIO OXER 80751482820 18.888,89 100.000,00  
529,41%

dez-04 CARLOS ALBERTO AMARAL FERRO 06314166845  
11.111,11 60.000,00 540,00%

dez-04 LUIZ CARLOS ZANOLLI 60396458815 18.600,00  
105.000,00 564,52%

dez-04 MARIA DE FATIMA P.S.S. RAMOS 08896616859  
13.333,33 77.400,00 580,50%

dez-04 DORAILSON PEREIRA DE ANDRADE 04481134810  
18.600,00 110.000,00 591,40%

dez-04 VOLCEI MARCON 01051372860 15.555,56 100.000,00  
642,86%

dez-04 FATIMA DA SILVA MARQUES 00587144807 24.444,44  
160.000,00 654,55%

dez-04 VICENTE RIBEIRO GOMES JUNIOR 05026949800  
22.222,22 150.000,00 675,00%

dez-04 RENATA WEIL BERETTA 17953123860 2.026,67  
14.592,00 720,00%

dez-04 CLAUDIO DA CÓSTA 08454475800 16.055,56  
120.000,00 747,40%

ANO DE 2005.

MÊS/ANO - FUNCIONÁRIO CPF - B. C. INSS FOLHA - PGTO.  
PLR - % do salário

jun-05 ANTONIO SERGIO BOTELHO JUNIOR 15326299828  
7.500,00 22.500,00 300,00%

dez-05 ALESSANDRA M.DE ALMEIDA GOMES 16256415833  
9.002,67 29.540,00 328,12%

dez-05 TERESA RAQUEL DE RABELO CAMPOS 99069660687  
6.933,33 24.375,00 351,56%

dez-05 THAIS CUNHA OLIVEIRA E SILVA 26230334801  
6.933,33 24.375,00 351,56%

Documento assinado digitalmente em 04/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*dez-05 ELIANA GARCIA DA S.GUGLIELMONI 08787228823  
9.767,46 34.884,00 357,15%*

*dez-05 RAQUEL ARAUJO ARENA 07512400870 8.902,40  
33.384,00 375,00%*

*dez-05 ADILSON ARAUJO DOS SANTOS 05934094858  
12.800,00 51.000,00 398,44%*

*dez-05 GUSTAVO PEREIRA TAVARES 25911302802 8.000,00  
33.000,00 412,50%*

*dez-05 OLAVO CHIARADIA JUNIOR 15733411856 12.106,67  
51.075,00 421,87%*

*dez-05 CRISTIANE KINUE KATO 14902683830 12.373,33  
52.200,00 421,88%*

*dez-05 GLAUCY APARECIDA BOCCI 17307870886 10.666,67  
50.000,00 468,75%*

*dez-05 CARLOS VALENTIM REIS SALVADOR 53016530830  
15.788,80 74.010,00 468,75%*

*dez-05 ALEXANDRE MARTINS PACHECO 06417285812  
9.813,33 46.000,00 468,75%*

*dez-05 MARCO ANTONIO DE OLIVEIRA 72362405753  
15.613,86 73.190,00 468,75%*

*dez-05 VICENTE RIBEIRO GOMES JUNIOR 05026949800  
27.509,34 141.281,25 513,58%*

*dez-05 LUIZ CARLOS ZANOLLI 60396458815 19.733,33  
101.750,00 515,63%*

*dez-05 CARLOS ALBERTO AMARAL FERRO 06314166845  
11.733,33 64.900,00 553,13%*

*dez-05 MARCOS PICCINI 17704968823 12.106,67 68.100,00  
562,50%*

*dez-05 CARLOS YOSHIYUKI NAKAGAWA 09431397838  
12.800,00 72.000,00 562,50%*

*out-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810 21.000,00  
120.750,00 575,00%*

*dez-05 ROGERIO MARIO PEDACE 01436119847 17.105,07  
98.621,40 576,56%*

*set-05 FABIO HEMMELMANN 11809556848 1.860,93  
11.062,00 594,43%*

*dez-05 VOLCEI MARCON 01051372860 17.066,67 101.949,00  
597,36%*

dez-05 LEONARDO FIALHO S. SALGADO 02820085784  
14.933,34 91.000,00 609,37%

dez-05 DORAILSON PEREIRA DE ANDRADE 04481134810  
19.320,54 117.847,50 609,96%

dez-05 FATIMA DA SILVA MARQUES 00587144807 37.688,90  
256.362,50 680,21%

dez-05 MARIA DE FATIMA P.S.S. RAMOS 08896616859  
13.849,60 95.432,40 689,06%

dez-05 SERGIO OXER 80751482820 20.266,67 166.250,00  
820,31%

dez-05 CLAUDIO DA COSTA 08454475800 18.133,33  
153.000,00 843,75%

fev.-05 ROLANDO PEDRO PELLICCIA 13014537810  
21.000,00 179.932,00 856,82%

set-05 ALEXANDRE CYPRIANO 15398990802 371,80 8.708,33  
2342,21%

Foi emitido o Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF, com ciência da Recorrente em 08.07.2008, sendo apresentado também o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.90.00-2008-04.101-5, às fls. 33.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 06, é de **04/2004 a 12/2005**.

A Recorrente teve **ciência do AIOP** no dia **15.10.2008**, conforme fls. 01.

A Recorrente apresentou **impugnação tempestiva**, às fls. 42 a 43, com Anexos às fls. 44 a 101.

A **Recorrida**, conforme o **Acórdão nº 16-21.656 – 11ª** Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP, fls. 105 a 122, analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente** a autuação, conforme Ementa a seguir:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005*

*SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.*

*VERDADE MATERIAL - Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material).*

*Para tanto, o contribuinte tem o direito e o dever de carrear*

*para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida a aspectos formais.*

*JUROS. TAXA SELIC - Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - e multa de mora, todos de caráter irrelevável.*

*CONSTITUCIONALIDADE DE LEI - A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes . últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.*

*Lançamento Procedente*

Inconformada com a decisão da Recorrida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 127 a 128, com Anexo às fls. 129 a 148, atacando a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação, em apertada síntese:

*(i) O presente auto de infração nº 37.200.177-7 tem por objeto a imposição de multa, por omissão "diferenças decorrentes da imposição, pelo Agente Fiscal, de natureza salarial a pagamentos efetuados aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, conforme consta do objeto do Auto de Infração nº 37.167.097-7, lavrado pela autoridade fiscalizadora, o que teria gerado na contribuição a cargo dos segurados empregados diferença na contribuição do segurado".*

*Um primeiro, tendo em vista que o presente auto de infração possui intrínseca relação com as disposições do Auto de Infração nº 37.167.097-7, já que dele decorre o objeto principal deste auto e que há o risco de ocorrerem decisões conflitantes, que seja a análise da presente sobrestada até que haja decisão final quanto ao recurso administrativo apresentado naquele Auto de Infração nº 37.167.097-7, ou que àquele seja apensado, a fim de que as decisões sejam uniformes.*

*Indiscutível, assim, que o presente auto de infração possui fundamentação em idêntica origem do Auto de Infração nº 37.167.097-7, daí o porque de serem as impugnações correlatas, sendo certo que o recurso apresentado naquele auto de infração vale, e aqui é referenciado, quanto aos seus argumentos, documentos e disposições, para o presente.*

*(ii) Segundo há indiscutível impossibilidade jurídica perante a presente autuação, na medida em que os empregados da aqui Recorrente recebem salários acima do teto da Previdência, razão porque, mesmo que fosse procedente o lançamento fiscal (e NÃO é), ainda assim não existiriam diferenças para se pagar.*

*Tanto isso é verdadeiro, que **NÃO FOI APONTADO NO AUTO NENHUM EMPREGADO QUE SE ENQUADRASSE NESTA SITUAÇÃO.***

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 150 e 152.

Na Sessão de Julgamento em 12.05.2011, esta Colenda Turma decidiu por baixar o processo em Diligência para fins de saneamento do processo, conforme a Resolução 2403-000.019:

*CONVERTER o presente processo em DILIGÊNCIA, para fins de saneamento, de modo que a autoridade fiscal competente pelo lançamento deste AIOP disponibilize, em um Relatório Fiscal Complementar, os fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias com a discriminação: (a) dos valores relacionados à participação nos lucros ou resultados – PLR recebidos pelos segurados empregados da Recorrente; (b) dos segurados empregados que receberam o PLR e foram considerados na base de cálculo. Após, deve ser dado ciência à Recorrente para que a mesmo possa se manifestar com vistas ao contraditório e à ampla defesa.*

A Diligência Fiscal retornou a este Conselho nos seguintes termos:

*Em atendimento à Resolução no 2403.000.019 da 4a Camara / 3a Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), as fls 153 a 160 do Processo 19515.006374/2008-22, procedeu-se à diligência conforme MPF 08.1.90.00-2012-01662- 3:*

*1. Em 02/05/2012 foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal (com ciência do contribuinte em 07/05/2012, conforme Aviso de Recebimento anexo), comunicando a sociedade o início de diligência fiscal para atender a resolução do CARF.*

*2. Foram anexados ao TIPF:*

*a. Mandado de Procedimento Fiscal;*

*b. Resolução do CARF de nº: 2403-000.019 — fls. 153 a 160;*

*c. Relatório Fiscal Complementar, contendo no "Anexo A", a discriminação dos valores relacionados a participação nos lucros ou resultados — PLR recebidos pelos segurados empregados da sociedade. Esse anexo contém, também, o cálculo das contribuições que deveriam ser retidas dos segurados, caso a sociedade considerasse o PLR como base de cálculo para as contribuições previdenciárias;*

*d. Cópia do recibo de arquivos entregues ao contribuinte em 15 de outubro de 2008, que demonstra que o "Anexo A" já havia*

*sido entregue ao contribuinte (o código identificador do relatório 6: b95cff051e289de2152f30dc9a4c41af).*

*3. Em 08/05/2012 foi lavrado o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (com ciência do contribuinte em 11/05/2012, conforme Aviso de Recebimento anexo).*

**Diligência:**

A Recorrente devidamente cientificada, assim se manifestou acerca da

*Vale destacar, assim, que o auto de infração original, lavrado pela Autoridade Fiscal, é nulo, já que não preenche os requisitos formais para sua validade, fato esse reconhecido pelo CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que determinou a conversão do processo em diligência.*

*Diante disso, considerando tratar-se de vício insanável (inclusive por se tratar de inovação em auto de, infração já lavrado), inadmissível a complementação do auto de infração original, especialmente diante da prescrição que atinge referidas obrigações em discussão.*

*Caso não seja esse o entendimento desse I. CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que se admite apenas por cautela, a Recorrente, nesse ato, reitera integralmente os termos do recurso administrativo apresentado, requerendo, assim, seja acolhido o recurso interposto, pelos seus próprios fundamentos.*

*Por fim, reitera a Recorrente que, com a publicação da Lei nº 11.941/2009, houve diversas modificações na anterior legislação, principalmente no tocante aos valores das multas previstas na Lei nº 8.212/91, razão pela qual, nesse sentido, deve-se observar a redação do artigo 32-A, aplicando-se, se devido, o valor da multa definida em referido dispositivo legal.*

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

152. O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 150 e

**DO DEPÓSITO RECURSAL**

O Supremo Tribunal Federal – STF editou a Súmula Vinculante nº 21 que afastou a exigência de depósito para a admissibilidade de recurso na esfera administrativa.

*Súmula Vinculante 21*

*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*

*Fonte de Publicação: DJe nº 210, p. 1, em 10/11/2009. DOU de 10/11/2009, p. 1.*

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

**DAS QUESTÕES PRELIMINARES****(A) Da regularidade do lançamento**

*A Manifestação da Recorrente após a ciência em sede de Diligência Fiscal:*

*Vale destacar, assim, que o auto de infração original, lavrado pela Autoridade Fiscal, é nulo, já que não preenche os requisitos formais para sua validade, fato esse reconhecido pelo CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que determinou a conversão do processo em diligência.*

*Diante disso, considerando tratar-se de vício insanável (inclusive por se tratar de inovação em auto de, infração já lavrado), inadmissível a complementação do auto de infração original, especialmente diante da prescrição que atinge referidas*

Documentos assinados digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisemos.

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 127 a 128, com Anexo às fls. 129 a 148, apresentado contra **Acórdão nº 16-21.656 – 11ª** Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I - SP, fls. 105 a 122, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.200.177-7**, no montante de R\$ 8.563,24 (oito mil, quinhentos e sessenta e três reais e vinte e quatro centavos).

Segundo a Auditoria-Fiscal, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 12 a 24, o lançamento refere-se às contribuições a cargo dos segurados empregados, constatando-se que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, contribuições dos segurados empregados por não considerar a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" como parte dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, no período de 04/2004 a 12/2005.

Ademais, a Diligência Fiscal retornou a este Conselho nos seguintes termos:

*Em atendimento à Resolução no 2403.000.019 da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), as fls 153 a 160 do Processo 19515.006374/2008-22, procedeu-se à diligência conforme MPF 08.1.90.00-2012-01662- 3:*

*1. Em 02/05/2012 foi lavrado o Termo de Início de Procedimento Fiscal (com ciência do contribuinte em 07/05/2012, conforme Aviso de Recebimento anexo), comunicando a sociedade o início de diligência fiscal para atender a resolução do CARF.*

*2. Foram anexados ao TIPF:*

*a. Mandado de Procedimento Fiscal;*

*b. Resolução do CARF de nº: 2403-000.019 — fls. 153 a 160;*

*c. Relatório Fiscal Complementar, contendo no "Anexo A", a discriminação dos valores relacionados a participação nos lucros ou resultados — PLR recebidos pelos segurados empregados da sociedade. Esse anexo contém, também, o cálculo das contribuições que deveriam ser retidas dos segurados, caso a sociedade considerasse o PLR como base de cálculo para as contribuições previdenciárias;*

*d. Cópia do recibo de arquivos entregues ao contribuinte em 15 de outubro de 2008, que demonstra que o "Anexo A" já havia sido entregue ao contribuinte (o código identificador do relatório 6: b95cff051e289de2152f30dc9a4c41af).*

*3. Em 08/05/2012 foi lavrado o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (com ciência do contribuinte em 11/05/2012, conforme Aviso de Recebimento anexo).*

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foi lavrado AIOP nº 37.200.177-7 que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é

o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

*(redação à época da lavratura da AIOP nº 37.200.177-7)*

*Lei nº 8.212/91*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*IN MPS/SRP nº 03/2005*

*Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:*

*IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;*

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

*a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);*

*b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);*

*c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);*

*d. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);*

*e. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

*f. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

*g. REFISC – Relatório Fiscal.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Analisando-se a AIOP nº 37.198.910-8, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

Outrossim, não considero a existência de vício insanável posto não ter havido qualquer inovação no Auto de Infração, apenas a Diligência Fiscal trouxe aos autos elementos colacionados em outro processo, os quais de ampla ciência da Recorrente, como efeito de

Portaria da RFB que disciplinou a formação do processo administrativo. Desta forma, apenas sanou-se formalmente o presente processo administrativo-fiscal.

Diante do exposto, não vislumbro nulidade por cerceamento de defesa, não prosperando a argumentação da Recorrente.

### DO MÉRITO.

*(ii) Segundo há indiscutível impossibilidade jurídica perante a presente autuação, na medida em que os empregados da aqui Recorrente recebem salários acima do teto da Previdência, razão porque, mesmo que fosse procedente o lançamento fiscal (e NÃO é), ainda assim não existiriam diferenças para se pagar.*

*Tanto isso é verdadeiro, que **NÃO FOI APONTADO NO AUTO NENHUM EMPREGADO QUE SE ENQUADRASSE NESTA SITUAÇÃO.***

Analisemos.

Não prospera a argumentação da Recorrente pois houve apenas o lançamento da diferença da contribuição do Segurado, conforme se depreende do Anexo A - DEMONSTRATIVO DO CALCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA() DECLARADAS EM GFIP, da Diligência Fiscal.

Este ponto inclusive foi debatido em sede de decisão de primeira instância, na qual se evidenciou que o lançamento foi efetuado apenas na diferença de contribuição do segurado, respeitando-se os limites do salário-de-contribuição, conforme Acórdão da decisão de primeira instância:

*Desta feita, agiu com acerto a fiscalização, tendo em vista a demonstração cabal de que a empresa, ao pagar a rubrica "participação nos resultados" mensalmente, não observou os dispositivos legais presentes na legislação específica, circunstância que determina a incidência da contribuição previdenciária expressa no presente lançamento, conforme alínea "j", § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Tal inobservância fez incidir a contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas em desacordo com a norma específica, parcelas estas que representaram uma vantagem econômica para os segurados empregados, obtida em razão da relação de trabalho.*

*Portanto, o que caracteriza a situação em tela não é a interpretação do auditor fiscal, mas a verdade material que dela se alcança. Assim é que é fundamental deixar claro que, ao contrário do que parece acreditar a autuada, o que determinou a incidência de contribuições para o caso em comento foi à subsunção da situação fática à hipótese de incidência, ou por outra ótica, a não Subsunção da situação fática, às hipóteses legais que afastariam tal incidência, isso, em perfeita harmonia ao alegado princípio da estrita legalidade.*

Ademais, temos que a alegação da autuada no sentido de que este auto é insubsistente, uma vez que os empregados da defendente recebem salários acima do teto da Previdência, e, portanto, não existiriam diferenças para se pagar, é equivocada vez que o presente lançamento refere-se a "DIFERENÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO" conforme consta do anexo A constante do AI de DEBCAD n. 37.167.097-7, logo para os segurados empregados que arrecadaram acima do teto previdenciário, não houve diferenças lançadas, e sim somente para aqueles com recolhimento abaixo, onde a sociedade deixou de arrecadar mediante desconto de suas remunerações, por não considerar a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" como parte dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme "DIFERENÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO" do anexo A constante do AI de DEBCAD n. 37.167.097-7.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

*(i) O presente auto de infração nº 37.200.177-7 tem por objeto a imposição de multa, por omissão "diferenças decorrentes da imposição, pelo Agente Fiscal, de natureza salarial a pagamentos efetuados aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, conforme consta do objeto do Auto de Infração nº 37.167.097-7, lavrado pela autoridade fiscalizadora, o que teria gerado na contribuição a cargo dos segurados empregados diferença na contribuição do segurado".*

Um primeiro, tendo em vista que o presente auto de infração possui intrínseca relação com as disposições do Auto de Infração nº 37.167.097-7, já que dele decorre o objeto principal deste auto e que há o risco de ocorrerem decisões conflitantes, que seja a análise da presente sobrestada até que haja decisão final quanto ao recurso administrativo apresentado naquele Auto de Infração nº 37.167.097-7, ou que àquele seja apensado, a fim de que as decisões sejam uniformes.

Indiscutível, assim, que o presente auto de infração possui fundamentação em idêntica origem do Auto de Infração nº 37.167.097-7, daí o porque de serem as impugnações correlatas, sendo certo que o recurso apresentado naquele auto de infração vale, e aqui é referenciado, quanto aos seus argumentos, documentos e disposições, para o presente.

Analisemos.

Este item (i) questiona o sobrestar o processo até o julgamento do AIOP nº 37.167.097-7. Ou seja, neste ponto, a Recorrente em sede de Recurso Voluntário não combate a decisão da instância “a quo”, de modo que não há o que se manifestar a respeito da decisão de primeira instância.

Quanto ao pedido de sobrestamento para que se aguarde o julgamento do AIOP nº 37.167.097-7, anote-se este processo não foi distribuído a este Relator.

Outrossim, em função de que na presente Sessão de Julgamento estarmos julgando o processo nº 19515.006373/2008-88 referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.167.098-5, referente às contribuições devidas a Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, **destinadas a Terceiros**, especificamente para as seguintes entidades: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,20%, SENAC 1,00%, SESC 1,50% e SEBRAE 0,60%, totalizando 5,80%, devemos nos ater a decisões não divergentes nestes processos.

Daí, portanto, transcrevo abaixo trechos do Acórdão proferido em sede de Recurso Voluntário no processo nº 19515.006373/2008-88 referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.167.098-5.

**Processo nº 19515.006373/2008-88 referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.167.098-5.**

**(viii) Da "ausência" de metas claras e objetivas**

*Tirante o fato de não se saber de onde o Sr. Auditor Fiscal concluiu pelo descumprimento do tema — não se sabe de que lei está falando e nem o que entendeu como regras claras e objetivas..., bem como o que para ele representa direito substantivo e regras adjetivas..., cumpre ressaltar a plena observância por parte da aqui Recorrente quanto àquilo que a lei determina como estipulação de metas claras e objetivas, e que de modo prévio, aos seus empregados.*

Analisemos.

A questão central é se definir se há ou não regras claras e objetivas, posto que um dos fundamentos para a autuação fiscal é a hipótese de ausência dessas regras assim delimitas pelo art. 28, § 9º, j, Lei 8.212/1991 c/c art. 2º, § 1º, Lei 10101/2000.

Segundo a Auditoria-Fiscal, o lançamento refere-se às contribuições devidas a Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, **destinadas a Terceiros**, especificamente para as seguintes entidades: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,20%, SENAC 1,00%, SESC 1,50% e SEBRAE 0,60%, totalizando 5,80%, no período 02/2004 a 12/2005.

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 18 a 31, o fatos gerador das contribuições sociais apuradas e lançadas foi o pagamento aos empregados de 'Participação nos lucros ou resultados da empresa- PLRE', sem atender a todos os requisitos previstos pelos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101 de 19/12/2000, o que impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no § 9º, j, do artigo 28 da Lei 8.212/91:

**Lei 8.212/91 - Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:**

Documento assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

**para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a**

*totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

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

(...) j - **A participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.** (gn)

**Lei 10.101/2000** - 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;

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional 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.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as

*participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

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

(g n)

Ainda segundo o Relatório Fiscal, às fls. 18 a 31, destacam-se, a seguir, os pontos que esta fiscalização entendeu não estarem de acordo com as exigências previstas na Lei 10.101/2000:

**6.4. Regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas: dos Acordos Coletivos não constam as metas a serem atingidas. Sejam quais forem as metas, deveriam estar claramente expressas. Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Dos Acordos Coletivos também não constam as formas de apuração dos resultados referentes às metas inicialmente definidas, uma vez que também não existem metas a serem atingidas.**

**6.4.1. Diz o acordo referente a 2004:**

Cláusula 1º- Fundamento Legal

As partes assinam este acordo tendo por base as disposições da lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000, especialmente o artigo 2º

*Cláusula 2º- Participação nos resultados*

*A Hay e os seus empregados estabeleceram um Programa de Metas para o ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04), ao qual fica subordinado o pagamento a título de participação no resultado. Os empregados e a Hay pactuam o seguinte programa de metas para 2004:*

a) Para Consultores e Gerentes

a.1) metas individuais e coletivas pactuadas no início do exercício;

a.2) resultado operacional da Hay

b) Para Equipe de Informações

b.1) de meta individual;

b.2) das metas da área envolvendo o negócio;

b.3) resultado operacional da Hay

c) Para os demais empregados

c.1) resultado operacional.

**6.4.2. Diz o acordo referente a 2005:**

*CLÁUSULA PRIMEIRA: DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL*

*o presente acordo tem como fundamento legal as disposições contidas no artigo 7º, incisos XI e XXVI, da Constituição Federal e na Lei nº 10.101/00, que ficam fazendo parte integrante deste Acordo para todos os efeitos.*

*CLÁUSULA SEGUNDA: DOS EMPREGADOS ABRANGIDOS*

*Farão jus ao Programa de Participação nos Resultados (PPR), de que trata este acordo, todos os EMPREGADOS que mantiverem seus contratos de trabalho vigentes em setembro/2005.*

*Além disso devem ser respeitadas, pelos elegíveis, as condições de elegibilidade contidas no presente instrumento, ressalvadas as disposições contidas nos parágrafos abaixo dessa cláusula*

*CLÁUSULA TERCEIRA: DO PROGRAMA DE METAS*

*A EMPRESA, a COMISSÃO DE EMPREGADOS e o SINDICATO, a fim de disciplinarem os mecanismos que servirão de base global ao presente instrumento, nos exatos termos do que dispõe o artigo 2º, da lei 10.101/00, evidenciam que o Programa de Participação nos Resultados (PPR), previsto neste instrumento, está vinculado ao atingimento integral das metas previstas nesse acordo, as quais subordinam-se ao período de apuração compreendido entre 01.10.2004. a 30.09.2005.*

*Parágrafo Primeiro:*

*O resultado obtido no decorrer do período de apuração (01.10.2004 a 30.09.2005), ratificado e validado pelos relatórios de auditoria nos resultados, elaborado por empresa de auditoria independente, destinará, para efeito de apuração de metas e resultados deste programa, a seguinte sistemática/resultados, observada a função de cada empregado, conforme documentos a ser entregue ao mesmo que, rubricado e ratificado pelas PARTES, passa a fazer parte integrante do presente Instrumento:*

*A) PARA CONSULTORES, GERENTES E DIRETORES:*

*a.1) metas individuais e coletivas pactuadas no início do exercício;*

*a.2) resultado operacional da Hay*

*B) PARA EQUIPE DE INFORMAÇÕES:*

*b.1) de meta individual;*

*b.2) das metas da área envolvendo o negócio;*

*b.3) resultado operacional da Hay*

*C) PARA OS DEMAIS EMPREGADOS:*

*c.1) resultado operacional***CLÁUSULA QUARTA: QUANTO AO VALOR A SER DISTRIBUÍDO**

*Uma vez cumpridas as metas estabelecidas, nesse instrumento, o valor do PPR (Programa de Participação nos Resultados) será calculado de acordo com o salário e a função de cada empregado, que será avaliado por seu desempenho de acordo com as metas anteriormente acordadas.*

*Parágrafo único: Os valores poderão variar de 0% a 150% (cento e cinquenta por cento) dos alvos acima (metas), em função dos resultados obtidos.*

*6.5. Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente: confrontando-se os "Acordos para Programa de Participação nos Resultados" com os pagamentos efetuados, vistos nas folhas de pagamento entregues pela sociedade, as datas dos referidos acordos são posteriores aos pagamentos efetuados a título de PLR (ou PPR), indicando que, se houve uma negociação entre a comissão e a empresa, o fato já estaria consumado. As metas referem-se ao ano fiscal (até setembro), enquanto os acordos foram assinados em novembro ou dezembro:*

*6.5.1. O "Acordo para Programa de Participação nos Resultados" referente ao ano fiscal de 2004 (01.10.03 a 30.09.04) apresenta a data de 02/12/2004, mas seu registro no sindicato não apresenta data;*

*6.5.2.0 "Acordo para Programa de Participação nos Resultados" referente ao o ano fiscal de 2005 (01.10.04 a 30.09.05) apresenta a data de 01/11/2005, mas seu registro no sindicato não apresenta data.*

*6.5.3. Diz Sérgio Pinto Martins i , em seu livro "Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas" (Editora Atlas, ano 2.000), tratando da MP nº 794, de 29/12/1994 e reedições antes de sua conversão na Lei nº 10.101, de 18/12/2000. O texto da lei não alterou o texto da MP:*

*"O próprio inciso II do §10 do art. 2' da medida provisória fala em programas de metas, resultados e prazos, que deveriam ser pactuados previamente, como um dos critérios de distribuição a serem previstos nos sistemas de negociação. Na verdade, o texto legal prevê que os resultados devam ser ajustados previamente antes de ser distribuídos."*

**6.6. As datas do efetivo pagamento não são as mesmas constantes dos Acordos Coletivos:** *como pode ser observado nas folhas de pagamento entregues pela sociedade e constantes do Anexo A do AI de DEBCAD n. 37.167.097-7 (Processo n. 19515.006372/2008-33):*

*6.6.1.0 acordo referente a 2004 não cita data de pagamento:*

**Parágrafo Terceiro**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/08/2013 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES, Assinado digitalmente em 12/09/2013 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 13/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 08/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*O pagamento será efetuado com base no salário vigente de setembro de 2004, após a conclusão dos relatórios de auditoria nos resultados da Hay que compreende o período de outubro a setembro de cada ano, a responsabilidade pela elaboração deste relatório será de uma empresa de auditoria independente.*

Anote-se que o posicionamento da fiscalização é claro ao considerar nos Acordos Coletivos para os exercícios de 2004 e 2005 a falta de regras claras e objetivas:

***Regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas: dos Acordos Coletivos **não constam as metas a serem atingidas**. Sejam quais forem as metas, deveriam estar claramente expressas. Mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Dos Acordos Coletivos também **não constam as formas de apuração dos resultados** referentes às metas inicialmente definidas, uma vez que também não existem metas a serem atingidas.*

**Não obstante tal posicionamento da Auditoria-Fiscal, a jurisprudência do CARF, nos dizeres de Elias Sampaio Freire** (Freire, Elias Sampaio. A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias. In Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Freire, Elias Sampaio. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords). São Paulo: MP Ed., 2012. p. 9.) **aponta no sentido de que:**

*“ a Lei 10.101/2000 – assim como a MP 794/1994 e suas reedições - não trazem regras detalhadas, justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação.*

*De modo que reporto-me a excertos do voto condutor do Acórdão 205-01.331, da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 05/11/2008, da relatoria da Conselheira Liege Lacroix:*

*(...) Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas de participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei 10.101/2000 acima transcritos.*

*(...) Não há nenhuma restrição na lei pra que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, caput, da Constituição Federal.”*

Portanto, com fundamento na jurisprudência do CARF acima explicitada, considero que na aferição dos requisitos previstos no § 9º, j, do artigo 28 da Lei 8.212/1991 c/c artigo 2º, § 1º, Lei 10.101/2000, evidencia-se regras claras e objetivas instrumentalizadas nos Acordos Coletivos de 2004 e 2005.

Diante do exposto, **dou provimento à alegação da Recorrente no sentido de que evidencia-se a presença de regras claras e objetivas e, de qualquer forma, afasto a fundamentação da autuação no tocante à falta de regras claras e objetivas.**

Para efeitos explicativos, do lançamento efetuado de desconsideração dos pagamentos efetuados a título de PLR no sentido de se incidir contribuição social previdenciária, após se afastar a fundamentação da Auditoria-Fiscal no tocante à ausência de regras claras e precisas para o pagamento da PLR, restou ainda analisar apenas o fundamento do não atendimento da periodicidade para que afaste, ou não, a tributação nesses pagamentos efetuados a título de PLR.

**Processo nº 19515.006373/2008-88 referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.167.098-5.**

**(ix) DO ALEGADO DESRESPEITO TEMPORAL QUANTO AOS PAGAMENTOS / ADIANTAMENTOS DA PARTICIPAÇÃO - inconstitucionalidade**

Em relação às alegações de inconstitucionalidade, estas já foram analisadas no tópico (A).

Em relação à questão da periodicidade, o art. 3º, § 2º Lei 10.101/2000 dispõe que o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não pode ocorrer em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil:

*Art.3ºA 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.*

*§1ºPara efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§2ºÉ 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.*

*§3ºTodos 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.*

*§4ºA periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.*

*§5ºAs participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês,*

*como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.*

**O posicionamento da Auditoria-Fiscal foi no sentido de que houve o descumprimento do requisito da periodicidade:**

**6.7. Periodicidade dos pagamentos: O adiantamento ou pagamento a título de participação nos lucros poderá ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre civil.**

6.7. Diz Sérgio Pinto Martins, em seu livro "Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas" já citado anteriormente:

#### **"12. SEMESTRALIDADE**

*Dispõe o §2º do art. 3º da medida provisória que é vedado pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A determinação da norma é alternativa, no sentido de ser uma coisa ou outra."*

*Pela folha de pagamento entregue pela empresa, verifica-se, conforme tabela abaixo, que alguns funcionários receberam o pagamento em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil*

**Não obstante tal posicionamento da Auditoria-Fiscal, a jurisprudência do CARF, nos dizeres de Elias Sampaio Freire** (Freire, Elias Sampaio. A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias. In Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Freire, Elias Sampaio. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords). São Paulo: MP Ed., 2012. p. 30.) **aponta no sentido de que:**

***“Exige a lei que a PLR deve ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil. Decisões Administrativas são no sentido de que somente a(s) parcela(s) que exceder(em) a estes limites deverá(ão) ser objeto de lançamento, não incidindo, portanto, sobre todas as parcelas.***

*Com enxertos do Acórdão 206-01.025, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 02.07.2008, de relatoria da Conselheira Ana Maria Bandeira: **“Assim, acreditamos que há pagamento em acordo com a legislação, como também há pagamentos em desacordo com a legislação. Portanto, os pagamentos que estão em conformidade com a legislação devem ser excluídos do lançamento”.***

Desta forma, **segundo a jurisprudência do CARF, há que se considerar como válidos os pagamentos efetuados a título de PLR que estão em conformidade com a legislação, no que se estabelece como critério se considerar válido o primeiro pagamento de cada semestre civil.**

**Diante do exposto, adotando o posicionamento do CARF nesta questão, dou provimento parcial às alegações da Recorrente para se excluir do lançamento efetuado os pagamentos da PLR que estão em conformidade com a legislação no tocante à periodicidade, conforme o disposto no o art. 3º, § 2º Lei 10.101/2000 (no primeiro pagamento de cada semestre civil).**

**Voltemos então ao presente processo nº '19515.006374/2008-22, referente ao Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP nº 37.200.177-7.**

### **MULTA DE MORA**

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

*A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.*

*Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

**Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma,** na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para: **(i) se excluir do lançamento efetuado os pagamentos feitos a segurados a título de PLR que estão em conformidade com a legislação no tocante à periodicidade, conforme o disposto no o art. 3º, § 2º Lei 10.101/2000 (no primeiro pagamento de cada semestre civil); (ii) se recalcular a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.**

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro