



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



**Processo nº** 19515.007088/2008-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.338 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2021  
**Recorrente** JASSEN CILAG FARMACEUTICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2005

PRELIMINAR DE NULIDADE. OMISSÃO E DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

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

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

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000.

A ausência de fixação de metas e critérios caracteriza a inexistência de regras claras e objetivas, em descumprimento à Lei n 10.101/2000, o que atrai a incidência de contribuições devidas à seguridade social sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial para excluir os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) no ano de 2005 da base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social lançadas no Auto de Infração DEBCAD nº 37.123.729-7. Vencidos os conselheiros Márcio Augusto Sekeff, Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 311 a 335) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.123.729-7 (fls. 5 a 31), no valor de R\$ 268.795,83, relativo às contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros), incidentes sobre os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), cujos recolhimentos não foram comprovados pelo contribuinte e não constam no banco de dados do sistema informatizado.

Em razão do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal 0819000.2008.03997 (fl. 37) foram lavrados mais 6 (seis) Autos de Infração (fls. 47 e 71), conforme tabela abaixo:

Processo	AI DEBCAD	Obrigação	Lançamento	Valor
19515.007084/2008-04	37.123.727-0	Principal	Empresa	1.019.570,45
19515.007085/2008-41	37.123.728-9	Principal	Segurados	370.752,90
19515.007088/2008-84	37.123.729-7	Principal	Terceiros	268.795,83
19515.007083/2008-51	37.123.726-2	Acessória	CFL 68	75.293,40
19515.007080/2008-18	37.123.723-8	Acessória	CFL 35	25.097,54
19515.007081/2008-62	37.123.724-6	Acessória	CFL 38	37.646
19515.007082/2008-15	37.123.725-4	Acessória	CFL 59	2.509,78

Relatório Fiscal às fls. 51 a 73.

Impugnação às fls. 151 a 189 e documentos (fls. 191 a 307).

A DRJ concluiu pela procedência do lançamento nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO:

OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01 /12/2003 a 31/12/2003, 01/12/2004 a 31/12/2004, 01/12/2005 a 31/12/2005

Lançamento efetuado em conformidade com o disposto no art. 37, da Lei 8.212/91 e no art. 142 do CTN, fato que possibilitou   Notificada o pleno exercício do seu direito de defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. Integram o s lrio-de-contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições sociais

previdenciárias e as destinadas a terceiras entidades. Art. 70, XI, da CF e Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

Lançamento Procedente

O contribuinte foi cientificado em 14/09/2009 (fl. 338) e apresentou recurso voluntário em 05/10/2009 (fls. 339 a 375) sustentando: a) nulidade do auto de infração e violação aos princípios do contraditório e ampla defesa e; b) os valores pagos a título de PLR não integram a base de cálculo das contribuições devidas a Terceiros.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

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

### Das alegações recursais

#### 1. Preliminar de nulidade

O recorrente sustenta nulidade do lançamento por vício na forma e por deficiência de fundamentação relacionada à falta de descrição pormenorizada do fato impositivo, infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa.

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

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72<sup>1</sup>), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

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

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

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos; e a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ou seja, o descumprimento de requisito formal gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente<sup>2</sup> – art. 5º, LV, CF.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 51 a 73) que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) foram considerados como salário de contribuição para fins previdenciários porque a verba foi paga em descumprimento dos requisitos exigidos em lei, a saber: a) inexistência de acordo prévio; b) falta de demonstração do cálculo das metas e; c) lançamentos mensais desses valores nos livros contábeis. A participação do sindicato na negociação da PLR não constituiu fundamento do lançamento.

Quanto à identificação individual dos segurados, o Relatório Fiscal assim informa (fl. 63):

5.4. Foi considerada a planilha fornecida pela empresa (Planilha denominada Balancete 2003 a 2005), uma vez que planilha apresentada sob a denominação de PLR (*Participação nos Lucros ou Resultados*) está totalizada com valores inferiores aos citados no Balancete e DIPJ. Devido a impossibilidade de identificar nominalmente os beneficiários e os estabelecimentos, os fatos geradores considerados Salários de Contribuição foram lançados no CNPJ da matriz.

5.5. O Auto de Infração foi lavrado sem a identificação individual dos segurados (quantidade obtida no Sistema Informatizado) com a respectiva Remuneração, considerando os valores lançados no Balancete na competência dezembro de cada ano. Conforme Acordo de Participação nos Resultados para o ano de 2005, emitido em 04/12/2006, o pagamento no primeiro semestre ocorreu a título de Antecipação.

EXERCÍCIO	CONTA	DESCRIÇÃO	TOTAL
2003	00001200000	PLR MENSALISTA ESCRITÓRIO	251.207,54
2003	00001400000	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	577.763,34
2004	6151560101	PLR MENSALISTA ESCRITÓRIO	232.792,09
2004	6152520701	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	590.689,52
2005	6151560101	PLR MENSALISTA E ESCRITÓRIO	266.762,54
2005	6152520701	PLR MENSALISTA DE FÁBRICA	636.850,08

A Decisão recorrida concluiu pela ausência de nulidade do lançamento nos seguintes termos (fl. 319):

4.2.1 Conforme foi esclarecido no relatório fiscal (fls. 24/34), o crédito constituído no lançamento em questão refere-se às contribuições destinadas a terceiras entidades (FNDE, SEBRAE, SENAI, SESI e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de "participação nos lucros ou resultados" em desacordo com a Lei 10.101/2000, nas competências de 12/2003, 12/2004 e 12/2005.

4.2.2. Nos vários discriminativos que fazem parte da Autuação, estão presentes todos os requisitos indispensáveis ao lançamento, que garantem todas as informações ao sujeito passivo para o exercício do seu direito à ampla defesa. No Discriminativo Analítico de Débito — DAD (fls. 05) estão elencados, competência por competência, as bases de cálculo, as contribuições apuradas (rubricas) e o valor apurado para cada competência (valores originários). No DSD- Discriminativo Sintético de Débito (fls. 06) estão discriminados, também competência por competência, o valor originário, o valor atualizado, o valor dos juros, a multa aplicada e o valor total devido.

4.2.3. Por outro lado, todos os dispositivos legais que fundamentam o lançamento, de acordo com a legislação atual e à vigente na época da ocorrência dos fatos geradores, estão discriminados no Relatório de Fundamentos Legais do Débito — FLD (fls.08/011).

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

4.2.4. Desta forma, ao contrário do que foi alegado pela Impugnante, o Auto de Infração em questão foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 37, da Lei 8.212/91 e no art. 142 do CTN, possibilitando à Notificada o pleno exercício do seu direito de defesa, razão pela qual ficam afastadas as alegações de nulidade do lançamento.

Da análise do trecho acima transcrito se verifica que foram examinadas todas as questões necessárias e não há que se falar em nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação ou por infringência às formalidades exigidas.

No mesmo sentido assim já se pronunciou o CARF:

(...) AUSÊNCIA DE RELAÇÃO NOMINAL DE BENEFICIÁRIOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO A DEFESA. A ausência de relação nominal dos segurados empregados beneficiários do pagamento não é causa de nulidade do lançamento que alcança todos os segurados empregados a serviço da empresa. Não há prejuízo a defesa quando empresa tem conhecimento dos beneficiários através de suas próprias folhas de pagamento referente aos meses de apuração do tributo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. A Lei nº 10.101/2000 faculta às empresas anteciparem no mês mesmo exercício de apuração parcela da PLR, desde que ulteriormente compensadas e que não sejam pagas em periodicidade inferior a um semestre civil, ou pagas mais de duas vezes no mesmo ano civil. Recurso Voluntário Provido em Parte

(Acórdão nº 2301-005.024, Relator Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, publicado em 20/06/2017)

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

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

Nesse ponto, rejeito a nulidade suscitada pelo recorrente.

## **2. Da verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR)**

Alega o recorrente que a Constituição Federal confere imunidade às verbas pagas a título de PLR e, assim, não integram a base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social e a Outras entidades (Terceiros).

O lançamento refere-se às contribuições destinadas a Terceiros (FNDE, SEBRAE, SENAI, SESI e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas, nas competências 12/2003, 12/2004 e 12/1005, aos segurados empregados, a título de PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 por: a) ausência de pactuação prévia do acordo; b) falta de demonstração do cálculo das metas vinculadas e; c) lançamentos mensais nas contas dos Livros Razão/ Diário.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do **empregado e do trabalhador avulso** com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte **individual e facultativo** com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da **empresa** com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas 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; e para o **financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa** decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

As contribuições destinadas a Terceiros possuem identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias e devem seguir a mesma sistemática<sup>3</sup>, a teor do que dispõe o art. 3º, § 2º, da Lei n.º 11.457/2007.

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

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

O Supremo Tribunal Federal já assentou que “O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008).

Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostas na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social e a Terceiros.

---

<sup>3</sup> TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS (SISTEMA S E OUTROS). IDENTIDADE DE BASE DE CÁLCULO COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SEGUINDO A MESMA SISTEMÁTICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE: AVISO PRÉVIO INDENIZADO, QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL NÃO PROVIDO.

1. Esta Corte Superior de Justiça firmou o entendimento de que as contribuições destinadas a terceiros (sistema S e outros), em razão da identidade de base de cálculo com as contribuições previdenciárias, devem seguir a mesma sistemática destas, não incidindo sobre as rubricas que já foram consideradas por esta Corte como de caráter indenizatório. Precedentes: AgInt no REsp. 1.806.871/DF, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 6.5.2020 e AgInt no REsp. 1.825.540/RS, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 1.4.2020.

2. In casu, deve ser afastada a incidência da exação sobre o aviso prévio indenizado, os quinze primeiros dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença e o terço constitucional de férias.

3. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp 1714284/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2020, DJe 09/12/2020)

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

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

Passa-se à análise dos requisitos.

**a) Acordo Prévio**

No tocante ao estabelecimento de acordo prévio, essa Turma<sup>4</sup> já teve a oportunidade de analisar outros casos em que concluiu pela prescindibilidade do acordo ocorrer antes do início do exercício, uma vez que este requisito não está descrito na Lei nº 10.101/2000.

O Relatório Fiscal informa as datas de pactuação dos acordos para pagamento da PLR (fl. 55):

1º.semestre 2003 (Adiantamento)	2º. Semestre de 2003	1º.semestre de 2004 (Adiantamento)	2º.semestre de 2004	1º.semestre de 2005 (Adiantamento)	2º.semestre de 2005
11/06/2003	01/12/2003	13/12/2004	13/12/2004	04/12/2006	04/12/2006

O fato dos acordos não terem sido assinados antes do início do exercício, não desnatura a natureza dos valores pagos a título de PLR.

A DRJ, por sua vez, não refutou o argumento do contribuinte de que os pagamentos foram realizados após a pactuação dos acordos, tendo se limitado a estabelecer que deveriam ter ocorrido antes do período correspondente. Confira-se (fl. 331):

4.4.12.2.A empresa alega que os pagamentos foram efetuados após a assinatura dos acordos, entretanto, a antecedência dos mesmos deve ser verificada em relação ao período correspondente, pois, obviamente, não tem sentido estipular metas e resultados a serem alcançados pelos empregados em período anterior.

Nesse ponto, portanto, assiste razão ao recorrente.

Igualmente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais considera que a “Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, podendo o acordo ser formalizado no curso do ano em que se pretende apurar lucros ou resultados” (Acórdão nº 2301-003.730<sup>5</sup>, de 18/09/2013).

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

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

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

Nesse mesmo sentido outros julgados do CARF:

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

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

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

---

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

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

(Acórdão n.º 2202-0051.92, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado em 20/05/2019)

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

#### **b) Cálculo das metas vinculadas**

De acordo com a Lei n.º 10.101/2000, o instrumento decorrente da negociação da PLR deve ter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado<sup>6</sup>.

O recorrente sustenta que o rol do § 1º do art. 2º não é exaustivo quanto aos métodos de verificação do lucro ou resultado. E que as *PLR de 2003 e 2004 elegeram como resultado a estabilidade funcional, e o quantum a temporariedade da estabilidade. Através desse programa, a Recorrente objetivava um melhor desempenho estimulando a manutenção dos empregados* (fl. 369).

A Autoridade Fiscal concluiu pela ausência de demonstração do cálculo das metas vinculadas às verbas pagas para todo o período, nos seguintes termos (fls. 55):

---

<sup>6</sup> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

Não apresentou demonstração do cálculo das metas vinculadas às verbas pagas para todo o período. No Acordo de Participação de Lucros ou Resultados para 2005, emitido em 04/12/2006, cita a meta para o período de 06/11/2004 a 05/11/2005, sendo que a Antecipação é paga em junho e quando do atingimento de metas, ocorre o pagamento em 12/2005.

A DRJ, com a mesma conclusão, assim especificou (fls. 331 a 335):

4.4.12. Pois bem, feitas as considerações acima expostas, passaremos a análise do caso concreto ora em discussão. De acordo com o Relatório Fiscal (fls.22/32) não houve acordo prévio para o pagamento da PLR, tendo em vista que os Acordos entre a empresa e os seus empregados foram firmados *a posteriori*. De fato, conforme pode ser constatado nos Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados firmados entre a Autuada, ora Impugnante, e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas e Farmacêuticas de São José dos Campos e Região —SP, cópias juntadas aos autos (fls. 38/54), realmente não houve fixação prévia das metas e critérios para a apuração da remuneração referente ao PLR, senão vejamos:

(...)

4.4.12.3. Por outro lado, também foi estabelecido nos citados Acordos que a empresa pagaria a título de PLR um valor fixo, para os empregados de escritório, e o valor correspondente a 50% do salário nominal ou um valor mínimo, para os empregados de fábrica. Observa-se que referidos valores foram pagos independentemente do cumprimento de metas ou resultados, por parte dos empregados.

(...)

4.4.12.5. Assim, constata-se que não há nos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados, referente à instituição da PLR, a definição de regras objetivas, **mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente**, não estando presentes os requisitos da Lei nº 10.101/00 para que a parcela **relativa à Participação nos Lucros/Resultados** não integre o salário-de-contribuição.

### **b.1) PLR dos anos de 2003 e 2004**

Da análise dos autos, verifica-se que o acordo da PLR do 1º semestre de 2003 (fls. 83 a 87) estabeleceu valores fixos a serem pagos nos termos abaixo colacionados:

Empresas.

2- As Empresas, acima qualificadas, concedem aos seus empregados mensalistas de fábrica, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, equivalente ao 1º semestre de 2003, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do salário nominal do mês de maio de 2003, estabelecendo o valor mínimo a ser recebido por empregado de R\$710,00 (setecentos e dez reais).

3- Os empregados Mensalistas de Fábrica, ativos, com contrato em vigor, admitidos até 15/01/2003 e efetivo trabalho em 31/05/2003 recebem integralmente o valor referido na cláusula 2 deste Acordo.

4- Os empregados Mensalistas de Fábrica, licenciados por motivo de auxílio maternidade, auxílio doença e acidente do trabalho e/ou doença profissional, independentemente da data do afastamento, recebem o valor referido na cláusula 2 deste Acordo.

5- Os empregados Mensalistas de Fábrica, admitidos a partir de 16/01/2003, recebem proporcionalmente a razão de 1/6 (um seis avos) por mês de serviço ou fração superior a 15 (quinze) dias, o valor definido na cláusula 2 deste Acordo.

6- Os empregados Mensalistas de Fábrica, demitidos entre 01 de janeiro e 15 de maio de 2002, que não receberam gratificação adicional, receberão

proporcionalmente a razão de 1/6 (um seis avos) por mês de serviço ou ~~trabalho~~ superior a 15 (quinze) dias, o valor definido na cláusula 2 deste Acordo.

7- Os empregados Mensalistas de Fábrica, demitidos, que receberam gratificação adicional e aqueles que solicitaram demissão, não terão direito algum ao valor definido na cláusula 2 deste Acordo.

8- As empresas pagaram aos seus empregados Mensalistas de Fábrica, ativos e afastados, em 06 de junho de 2003 o valor referido na cláusula 2 deste Acordo.

9- O pagamento referente aos empregados mencionados na cláusula 6 será efetuado no dia 11/07/2003.

Para o segundo semestre de 2003, a negociação seguiu as mesmas regras (fls. 89 a 95).

As cláusulas constantes no acordo de pagamento da PLR do ano de 2004 são semelhantes e encontram-se às fls. 99 a 107. Além disso, constam nos autos os balancetes com os valores pagos a título de PLR para o ano de 2003 (fls. 121 a 125) e de 2004 (fls. 125 a 127).

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

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

Contudo, a análise dos acordos de PLR dos anos de 2003 e de 2004 demonstra que o pagamento não estava condicionado a alcance de qualquer índice ou meta; inexistiam critérios e condições para que o empregado fizesse jus à PLR. Desse modo, o valor fixo conforme o tempo de serviço desnatura a verba, tornando-a sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

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

Como bem delineou o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator do Acórdão 2301-005.024:

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

(...)

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com

participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Confira-se:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PARCELA FIXA E COM BASE NA ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. A parte da PLR paga em valor fixo, bem como a parte variável paga de acordo com a frequência do empregado, peremptoriamente, não atendem às disposições contidas na Lei n.º 10.101/2001, pois não atingem a finalidade da norma que é servir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 (Súmula CARF n.º 119).

(Acórdão n.º 9202-007.475, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora Ana Cecília Lustosa da Cruz, publicado em 29/01/2019)

Nesse mesmo sentido:

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO NO INÍCIO DO PERÍODO DE VIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. ANÁLISE DO CASO CONCRETO A Lei n.º 10.101/00 não determina sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. Portanto, não há que se falar em celebração retroativa ou ausência de pactuação prévia quando os instrumentos forem celebrados no mês imediatamente posterior ao início da respectiva vigência. (...)

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

**A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.** (...)

(Acórdão n.º 2201-005.314, Redator Designado Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 06/08/2019)

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

Nesse sentido, conclui-se que incide a contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros, em valores fixos, nos anos de 2003 e 2004.

### **b.2) PLR do ano de 2005**

No tocante ao ano de 2005, a recorrente sustenta que a *PLR de 2005 se utilizou elegeu outra meta de resultado. Vinculou a participação ao número de acidentes do trabalho grave, atribuindo direito aos empregados desde que não fosse atingido o teto de cinco acidentes do trabalho no período de novembro de 2004 a novembro de 2005. Através dessa meta, a Recorrente buscou a mitigação dos riscos ambientais com o intuito de se adequar a metodologia do Seguro Acidente do Trabalho — SAT inaugurada em 2002 com a Medida Provisória n. 83* (fls. 369 a 371).

Nos autos constam o demonstrativo dos critérios (fls. 81); o acordo celebrado (fls. 111 a 117) e o balancete – saldos de dezembro (fl. 129).

A DRJ considerou a existência de meta (“ainda que esdrúxula”) mas concluiu pela incidência da contribuição lançada tão somente pela ausência de assinatura prévia ao período. Confira-se (fls. 331 e 333):

4.4.12.4. Embora no acordo de 2005 tenha a previsão de meta com base na não ocorrência de acidentes de trabalho, referida meta independe da vontade exclusiva dos empregados (a não ser que se parta do pressuposto de que o empregado somente se acidenta porque quer), mas sim das condições ambientais de trabalho oferecidas pela empresa. De qualquer forma, mesmo que se considere referida meta, por mais esdrúxula que seja, como válida, mesmo assim os valores pagos a título de PLR, no ano de 2005, também devem sofrer incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, tendo em vista que o Acordo foi assinado após o período correspondente, ou seja, em 04/12/2006.

Em que pese os fundamentos expostos na decisão recorrida, fato é que a Lei nº 10.101/2000 listou critérios e condições que podem ser considerados na negociação da PLR, e no dispositivo incluiu a expressão “entre outros”. Ou seja, a lei não excluiu que outros critérios e condições fossem pactuados.

Assim, considerando a existência de meta, a desnecessidade de assinatura prévia do acordo da PLR e a falta de controvérsia quanto aos lançamentos mensais em livros contábeis no ano 2005, entendo que nesse ponto assiste razão ao recorrente quanto à não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR no ano de 2005.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os valores pagos a título de PLR no ano de 2005 da base de cálculo das contribuições devidas a Terceiros no Auto de Infração DEBCAD nº 37.123.729-7.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira