



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.725064/2010-49
ACÓRDÃO	9202-011.668 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS - CEMIG FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. TEMÁTICA DE PAGAMENTO DE PLR PARA DIRETORES NÃO EMPREGADOS. SÚMULA CARF Nº 195. CONHECIMENTO E PROVIMENTO.

Não se conhece recurso especial de divergência de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Tendo a decisão recorrida aplicado entendimento posteriormente objeto da Súmula CARF nº 195, o recurso especial de divergência baseado em acórdão paradigma anterior ao enunciado não deve ser conhecido. Súmula CARF nº 195. Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. GRUPO ECONÔMICO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA LEGAL. SÚMULA 210. NÃO CONHECIMENTO.

Verificada a existência de grupo econômico legalmente constituído, o conjunto de empresas que o integram responde solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, com base no art. 30, IX, da Lei n. 8.212, de 1991, não havendo necessidade de demonstração de interesse comum na realização do fato gerador.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Sumula CARF 196: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da

seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Fernanda Melo Leal (relatora) e Leonam Rocha de Medeiros, que negavam provimento à matéria “Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR”. Votou pelas conclusões e manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria “Retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99”, e no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator designado

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara

Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e Contribuinte em face do Acórdão n.º 2301-005.638 às e-fls.1.233 a 1.255, e embargos posteriores. Segue abaixo ementa:

Acórdão n.º 2301-005.638

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

MULTA PREVIDENCIÁRIA MAIS BENÉFICA.

Nos termos da Súmula CARF n. 119, no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996

O Contribuinte e PGFN tomaram ciência da decisão e apresentaram Recurso Especial tempestivo.

Com relação ao Recurso Especial da PGFN visa à rediscussão de algumas matérias, mas somente foram admitidas as seguintes: PLR – Administradores não empregados e Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

PLR – Administradores não empregados

Indica como paradigma o Acórdão n.º 9202-004.347, do qual transcreve a ementa e excerto do voto. A recorrente alega que o Colegiado afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados aos administradores não empregados, admitindo que embora tenham vínculos de natureza societária, com relação ao PLR, podem se albergar no que dispõe a Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, consoante o que dispõe a Lei n.º 6.404/76, não havendo interpretação restritiva da isenção ou da não incidência das contribuições apenas no que se refere ao pagamento de PLR aos empregados.

O acórdão relacionado como paradigma consta do sítio do CARF e não foi reformado na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada. Do exame dos acórdãos recorridos n.º 2301-005.638 e Acórdão de Embargos n.º 2301-006.801 (que mantém hígida a decisão proferida no acórdão primitivo), vê-se que a Turma julgadora se posicionou no sentido de afastar a exigência da contribuição previdenciária sobre a rubrica PLR paga aos administradores não empregados da sociedade empresária, argumentando que o art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, se refere a empregados, porque para os mesmos há requisitos a serem cumpridos, mas para os trabalhadores não empregados não há.

A seguir colaciona-se trecho do voto vencido no Acórdão n.º 2301-005.638, mas vencedor na matéria, que demonstra este posicionamento:

Ementa:

PARTICIPAÇÃO DE DIRETORES NÃO EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLR ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PROVIMENTO.

Os diretores não estatutários, apesar de possuírem vínculos de natureza societária com a empresa, para fins do efeito da isenção ou não incidência sobre contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos a título de participação e distribuição de lucros ou resultados (PLR administradores/diretores não empregados) podem ser enquadrados ao que dispõe da Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, consoante o disposto da Lei n.º 6.404/76, não havendo como impor interpretação restritiva da isenção ou não incidência das contribuições somente ao pagamento de PLR empregados, já que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso II, veda que um contribuinte seja tratado de forma desigual a outros em situações equivalentes, pelo princípio da igualdade tributária.

Voto

[...]

Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados.

Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores.

[...]

De outro lado, o paradigma acostado tratando de matéria similar, qual seja o pagamento de valores a título de PLR a administradores/diretores não empregados, decidiu que não há que se falar da exclusão de valores da base de cálculo pela aplicação da Lei n.º 10.101/2000 (PLR), porque tal lei apenas é aplicável aos empregados, na forma como disposto no seu art.2º.

Assim, entende o despacho de admissibilidade o que restou demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária frente à similar situação fática.

Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

A fim de comprovar a alegada divergência, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos n.º 9202-004.307 e 2401-00545 que constam no sítio do CARF e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais até a data da interposição do presente recurso.

Analisando-se os acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a divergência jurisprudencial suscitada. Do exame do acórdão recorrido, se vê que o Colegiado entendeu que a Lei n.º 10.101/2000, apenas refere que os programas e metas devem ser pactuados previamente, mas não define se é previamente à assinatura do acordo, ou ao pagamento da PLR. Assim, decidiu que os requisitos trazidos pela legislação vigente foram cumpridos, eis que houve um programas de metas anterior ao pagamento da PLR, conforme se observa do voto vencido, mas vencedor na matéria:

“No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.

Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo

2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.”

De outro viés, o primeiro paradigma apresentado, Acórdão n.º 9202-004.307, ao se manifestar sobre a formalização dos acordos de PLR disse que devem ser assinados antes de iniciar período a que se referem, a fim de que o trabalhador saiba em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e o que receberia com isso, como se vê dos excertos transcritos pela recorrente acima e que trago especificamente o seguinte:

(...) Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas (...)

Confirmando tal entendimento, o segundo paradigma apresentado, Acórdão n.º 2401-00545, decidiu que a assinatura do plano de PLR deve ser prévia ao período de cumprimento de tal plano, nas seguintes palavras:

(...) inexistia acordo prévio ao exercícios em que se fundavam (exercício de 2001 (acordo de 10/01/2002), exercício de 2002 (acordo de 18/12/2002) e exercício de 2003 (acordo de 12/11/2003)). Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve indicação/discriminação/comprovação das metas descritas nos acordos.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regas (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. (destaquei)

(...)

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Do exposto, o despacho de admissibilidade conclui que a PGFN demonstrou a divergência jurisprudencial, quanto à data de assinatura dos acordos de PLR, porque para a decisão recorrida a assinatura do acordo para pagamento de PLR pode se dar no curso do período

a que se refere, enquanto para os paradigmas o acordo deve ser assinado antes do período a que se refere a PLR.

Com relação ao Recurso Especial da contribuinte, suscita interpretação divergente em 4 matérias, dentre as quais tiveram seguimento as seguintes:

- a - Incidência de contribuições sociais sobre Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – desnecessidade de fixação de metas e objetivos;
- b - Responsabilidade solidária – necessidade de comprovação do interesse comum;
- c - Retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99.

a - Incidência de contribuições sociais sobre Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – desnecessidade de fixação de metas e objetivos;

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºs 2202-003.608 e 2202-005.193, os quais constam do sítio do Carf na internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

Ao defender a ocorrência de dissídio interpretativo a Contribuinte transcreveu as ementas dos paradigmas, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, com os destaques que entendeu cabível, dos quais extraio o que interessa à análise do especial:

Recorrido:

“Com a devida vênia, divirjo do Relator nas seguintes questões: fixação de objetivos e metas para o pagamento de PLR e responsabilidade solidária.

No que concerne à primeira divergência, entendo que a ausência de metas estipuladas previamente ao pagamento da participação nos lucros caracteriza descumprimento da legislação de regência, resultando na incidência de contribuição previdenciária sobre a referida verba.

O plano de participação nos lucros tem como finalidade incentivar a produtividade do trabalhador, fazendo com que ele aumente seu desempenho para fazer jus ao recebimento de um incremento à sua remuneração. Dessa forma, faz-se necessário que a empresa indique de forma precisa as metas que o trabalhador precisa atingir para ter direito a essa contrapartida. A inexistência de regramento claro e objetivo desvirtua a natureza da rubrica”.

Paradigma 1 (Acórdão nº 2202-003.608):

Acórdão (paradigma): nº 2202-003.608

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/09/2005

DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO. ART. 150 § 4º DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

Nos termos da Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 ao referir que podem 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; tratou de possibilidade e não de uma obrigatoriedade legal. (...)”

Voto condutor:

“Merece destaque que o §1º do art. 2º da lei 10.101/2000 determina que ‘Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente’. Portanto, trata-se de possibilidade e não de obrigatoriedade.

(...)

Ante o exposto, entendo por acolher a preliminar de decadência parcial, reconhecendo a decadência em relação as competências 01/2003 e 03/2003 e, no mérito, dar provimento ao recurso da contribuinte” (trechos do Voto Vencedor).

Em relação ao primeiro paradigma (Acórdão nº 2202-003.608), verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto no paradigma, entendeu-se que o estabelecimento de metas e resultados para pagamento de PLR é uma possibilidade e não obrigatoriedade; no recorrido, o Colegiado entendeu que a ausência de metas estipuladas previamente ao pagamento da PLR desvirtua a natureza da rubrica e caracteriza descumprimento da Lei de regência. Portanto, o primeiro paradigma demonstra a divergência suscitada.

Em relação ao segundo paradigma (Acórdão nº 2202-005.193), não se verificou demonstrada a divergência suscitada.

Assim, foi dado seguimento com relação ao primeiro paradigma.

b - Responsabilidade solidária – necessidade de comprovação do interesse comum

Para comprovar a divergência foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 2402-010.353, o qual consta do sítio do Carf na internet e até a data da interposição do especial não tinha sido reformado.

Ao defender a ocorrência de dissídio interpretativo a Contribuinte transcreveu a ementa do paradigma, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma, com os destaques que entendeu cabível, dos quais extraio o que interessa à análise do especial:

Recorrido:

“Com a devida vênia, dirijo do Relator nas seguintes questões: fixação de objetivos e metas para o pagamento de PLR e responsabilidade solidária.

(...)

Quanto à segunda divergência, entendo que não cabe o afastamento da responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo econômico, uma vez que esta decorre de expressa previsão legal no âmbito previdenciário, conforme disposto no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91:

(...)

Importa salientar que em nenhum momento a recorrente questiona a existência do grupo econômico Cemig, limitando-se a alegar que a fiscalização deixou de demonstrar qual seria o interesse comum que justificaria a caracterização da responsabilidade solidária.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao PLR dos empregados e à responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico”.

Paradigma:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. DEIXAR DE DESCONTAR E ARRECADAR. CONTRIBUIÇÕES DO SEGURADO. MULTA.

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados a seu serviço, sujeitando o infrator à pena administrativa de multa. O descumprimento de obrigação tributária acessória é hipótese que se submete ao prazo decadencial descrito no inciso I do artigo 173 do CTN.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. PRAZO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 148.

É de cinco anos o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, sendo contado esse prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Inteligência da Súmula CARF nº 148.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. INTERESSE JURÍDICO COMUM.

A aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 restringe-se às hipóteses em que a empresa integrante do grupo econômico tenha participado da ocorrência do fato gerador (interesse jurídico comum)

Voto condutor:

Com efeito, constata-se que o art. 124 do CTN dispõe sobre espécie de responsabilidade tributária, visto que ao dispor sobre solidariedade passiva tributária, nada mais faz que imputar, sem benefício de ordem, ônus aos coobrigados em face da relação jurídico-tributária constituída:

(...)

Em relação a esse dispositivo, impende esclarecer que o interesse comum indicado no inciso I diz respeito exclusivamente àquele de natureza jurídica na realização do fato gerador, ou seja, ao interesse jurídico comum.

(...)

Noutro giro, o art. 128 do CTN, ao inaugurar o capítulo da responsabilidade tributária, estabelece os limites a serem observados:

(...)

Nessa perspectiva, permito-me deduzir que a aferição da solidariedade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, não se dá isoladamente pelo art. 124, II, do CTN, como assim procedeu a autoridade lançadora, mas, sim, observando-se, também, o disposto no art. 124, I, do CTN, que determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Destarte, é forçoso reconhecer que a circunstância específica de uma empresa integrar grupo econômico de qualquer natureza, não atrai, por si só, a solidariedade passiva tributária das demais empresas integrantes, reclamando a existência de interesse jurídico comum na situação que constituiu o fato gerador, vez que ser integrante de grupo econômico não é requisito de imputação de responsabilidade tributária, inclusive na espécie solidariedade, a teor da inteligência do Código Tributário Nacional.

Conclui-se, assim, que a aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 requer interpretações sistemática e teleológica à luz do que dispõe o CTN sobre responsabilidade tributária, inclusive na espécie solidariedade, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do Código Tributário Nacional.

(...)

Entretanto, constata-se, na espécie, que a autoridade fiscal não comprovou a existência de interesse jurídico comum das empresas integrantes do grupo econômico na realização do fato gerador às quais se atribuiu a solidariedade passiva tributária, limitando-se a impor-lhes, indistintamente, a responsabilidade objetiva prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991.

(...)

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário das responsáveis solidárias (com exceção, apenas, da empresa MINAS BRASIL SEGURADORA VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, em relação à qual o recurso voluntário não foi conhecido, uma vez que esta não chegou a apresentar impugnação), cancelando-se o lançamento fiscal em relação a estas.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto a Turma recorrida manteve a responsabilidade solidária no entendimento de que ela decorre da previsão legal do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, considerando a existência de grupo econômico, que não foi refutada pela Contribuinte; no paradigma, a Turma entendeu que a responsabilidade solidária prevista no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 não pode se dá isoladamente pelo art. 124, II, do CTN, mas também pelo art. 124, I, do CTN, exigindo a demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Assim, o paradigma demonstra a divergência suscitada, de sorte que a matéria do item “b” – responsabilidade solidária – necessidade de comprovação do interesse comum pode ter seguimento à Instância Especial.

c - Retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºs 2201-010.343 e 2202-010.196, os quais constam do sítio do Carf na internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

Ao defender a ocorrência de dissídio interpretativo a Contribuinte transcreveu as ementas dos paradigmas, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, com os destaques que entendeu cabível.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto no recorrido, a Turma entendeu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada, comparando o somatório 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 nº 9.430, de 1996, nos termos da Súmula Carf nº 119, já revogada; as Turmas paradigmáticas entenderam que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, de acordo com o despacho, os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99 pode ter seguimento à Instância Especial.

Este é o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

1 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

1.1 PLR – Administradores não empregados

2301-005.637	Acórdão n.º 9202-004.347
PARTICIPAÇÃO DE DIRETORES NÃO EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. Os diretores não estatutários possuem vínculos de natureza societária com a empresa, não estando albergados pelo	PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, porque essa só é aplicável aos

conceito de trabalhadores para efeito de isenção da contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos a título de distribuição de lucros ou resultados.

[...]

Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados.

Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores.

[...]

empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não apresenta a empresa resultado positivo a ser distribuído

Portanto, concluímos que a participação dos administradores no resultado é valor pago pela companhia pelo trabalho do administrador e, assim, por sua natureza, se subsume ao conceito geral de salário-de-contribuição. Considerando que as participações pagas a administradores subsumem-se ao conceito geral de salário-de-contribuição, resta necessária a análise de suas características, para verificação de sua eventual classificação entre as exceções ao conceito de salário-de-contribuição, previstas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Para isso, partimos do dispositivo antes citado: (...) Pois bem, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente não integra o salário de contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica. De plano, podemos afastar a Lei nº 6.404, de 1976, como lei específica prevendo esse pagamento, porque ela trata da organização da companhia e sua relação em geral com terceiros e, portanto, não se destinou a regular a exceção de que trata a alínea "j" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991. Aliás, nesse sentido, o próprio STF já decidiu, no RE 398284/RJ. Assim, resta perquirir se essa participação estaria albergada pela Lei nº 10.101, de 2000, esta sim específica, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Entendo que a resposta para essa questão esteja na redação do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, que define a participação nos lucros ou resultados como sendo aquela objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Ora, administradores não são empregados. Com base nas premissas acima, concluímos que a participação de diretores não empregados no lucro das companhias não se enquadra nas hipóteses previstas em lei específica.

O Recurso Especial de Divergência, para os paradigmas previamente admitidos, na análise definitiva de conhecimento atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O dissídio jurisprudencial está posto para conhecimento, apesar de na prática, quando da análise de mérito, verificar não mais existir litígio eis que a questão já é objeto de súmula.

O entendimento exposto no recorrido foi superado pela aprovação da Súmula CARF nº 195, que assenta:

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias. Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024. Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919.

Portanto, o tema atualmente se encontra sumulado. Adicionalmente, apenas para acrescentar, por amor ao debate, o RE 636.899 AgR- assinalou que o instituto da PLR de que trata o art. 7º, XI, da Constituição da República, a Lei nº 10.101 e o art. 28, § 9º, alínea “j”, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404.

Já no RE nº 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada), o STF indicou a Lei nº 10.101 como a única regulamentadora da norma.

Por conseguinte, reconheço o dissídio jurisprudencial e já aprioristicamente DOU provimento ao manejo da PGFN neste ponto por força da Súmula CARF n.º 195.

1.2 Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR.

2301-005.637	Acórdão n.º 9202-004.307	Acórdão n.º 2401-00545
<p>No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.</p> <p>Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00</p>	<p>PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.</p> <p>As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.</p>	<p>PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DECONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.</p> <p>Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias,</p>

<p>somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.</p> <p>Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.”</p>	<p>Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida.</p> <p>Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país”.</p>	<p>para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.</p> <p>No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, fls. 51, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros uma vez que inexistia acordo prévio ao exercícios em que se fundavam (exercício de 2001 (acordo de 10/01/2002), exercício de 2002 (acordo de 18/12/2002) e exercício de 2003 (acordo de 12/11/2003)). Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve indicação - comprovação das metas descritas nos acordos.</p> <p>Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do</p>
---	--	---

		<p>empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados).</p> <p>Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regas (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.</p> <p>(...)</p> <p>Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.</p>
--	--	---

A inteligência albergada pela decisão recorrida é a de que a assinatura do acordo para pagamento de PLR pode se dar no curso do período a que se refere, enquanto para os paradigmas o acordo deve ser assinado antes do período a que se refere a PLR.

Verifica-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão n.º 9202-004.307, ao se manifestar sobre a formalização dos acordos de PLR disse que devem ser assinados antes de iniciar período a que se referem, a fim de que o trabalhador saiba em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e o que receberia com isso

O segundo paradigma apresentado, Acórdão n.º 2401-00545, decidiu que a assinatura do plano de PLR deve ser prévia ao período de cumprimento de tal plano.

De forma objetiva, sem enleios, advém de forma clara a similitude das discussões dos acórdãos, sob prisma fático e jurídico, e decisões dispares. Assim, chancelo o conhecimento do recurso também neste ponto. Quanto ao mérito, adiante analiso os fundamentos.

2 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Quanto ao Recurso Especial da contribuinte, ele é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF - RICARF).

2.1 - Incidência de contribuições sociais sobre Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) – desnecessidade de fixação de metas e objetivos;

Considerando a perda de utilidade da análise deste ponto em decorrência da tese vencedora, deve ser afastado o conhecimento da matéria, ainda que o entendimento desta relatora tenha sido em sentido diverso (foi admitido anteriormente pela relatora por reconhecer dissídio).

Assim, não deve ser conhecido o recurso especial de divergência no presente ponto.

2.2 - Responsabilidade solidária – necessidade de comprovação do interesse comum

Neste ponto, o Acórdão n.º 2402- 010.353 foi apontado como o paradigma apto a comprovar divergência. Exprime racional de que a aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 restringe-se às hipóteses em que a empresa integrante do grupo econômico tenha participado da ocorrência do fato gerador (interesse jurídico comum). Mais. Aduz que a aferição da solidariedade prevista no art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991, não se dá isoladamente pelo art. 124, II, do CTN, como assim procedeu a autoridade lançadora, mas, sim, observando-se, também, o disposto no art. 124, I, do CTN, que determina que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O recorrido, por seu turno, expressa que não cabe o afastamento da responsabilidade solidária entre as empresas integrantes do grupo econômico, uma vez que esta decorre de expressa previsão legal no âmbito previdenciário, conforme disposto no art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91.

Compulsando os acórdãos cotejados, me parece que não deve ser chancelada a divergência suscitada tão somente por conta da súmula 210. Vejamos:

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/1991, c/c o art.

124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Portanto, o tema atualmente se encontra sumulado. O RICARF disciplina – nos termos do art. 118, § 3º, do Anexo único – não caber recurso especial de divergência de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso

Assim, não conheço do recurso especial de divergência neste ponto.

2.3 - Retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99.

Para comprovar a divergência foram apresentados como paradigmas os Acórdãos nºs 2201-010.343 e 2202-010.196, os quais constam do sítio do Carf na internet e até a data da interposição do especial não tinham sido reformados.

Ao defender a ocorrência de dissídio interpretativo a Contribuinte transcreveu as ementas dos paradigmas, e trechos dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, com os destaques que entendeu cabível.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto no recorrido, a Turma entendeu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada, comparando o somatório 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 nº 9.430, de 1996, nos termos da Súmula Carf nº 119, já revogada; as Turmas paradigmáticas entenderam que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Assim, de acordo com o despacho, os paradigmas demonstram a divergência suscitada, de sorte que a matéria retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99 pode ter seguimento à Instância Especial.

Para os paradigmas que foram analisados e admitidos - Acórdãos nº 2201-010.343 e 2202-010.196, confirmo existir clara de similitude fática com o recorrido. Explico.

Todos os arestos tratam do mesmo tema, qual seja a aplicação da retroatividade benigna.

No recorrido a Turma entendeu que a retroatividade benigna deveria ser aplicada, comparando o somatório 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 nº 9.430, de 1996, nos termos da Súmula Carf nº 119, já revogada; as Turmas paradigmáticas entenderam que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a

comparação individualizada do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 32-A da Lei nº 8.212/91.

Clara está a demanda em se conhecer do recurso especial de divergência manejado pela contribuinte para pacificar o ponto em dissídio.

3 MÉRITO – RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

3.1 Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR

O ponto nodal do presente recurso reside na possibilidade de ser ou não pactuado previamente, e o quanto seria esse “prévio”.

A Fazenda Nacional tece considerações sobre a eficácia limitada do art. 7.º, XI, da Constituição Federal – inclusive explicando que originalmente não se aplicava a norma, isto até que sobreviesse lei específica para lhe dar total eficácia –, ponderando que a Lei n.º 10.101 deve ser observada com plenitude para que estejam as verbas pagas a título de PLR imunes à tributação.

Compactuo do entendimento de que desvirtuar pactos de PLR de forma literal, com rigoroso e rígido controle, quando houver margem ponderada e razoável de demonstração de que o pacto de PLR atingiu sua finalidade e tem consistência para ser mantido hígido, pode ensejar desestímulo para que o empregador promova e queira continuar a promover a distribuição de seus ganhos ou resultados.

Sendo imunidade, a interpretação que se deveria adotar é a teleológica. Vale dizer, diferentemente das normas de isenção, não deve ser aplicada a regra de interpretação restritiva do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Discute-se, no ponto da pactuação previa, qual a melhor interpretação para o art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101, que trata do momento que deve ser firmado o acordo de PLR para se atender ao requisito das metas, resultados e prazos, previamente pactuados.

Se o acordo de PLR é pactuado ao longo do exercício ou, ainda, nas proximidades do fim do exercício ou até depois do fim do exercício, mas antes do pagamento, entendo que não fica descaracterizado o acordo.

Parte da jurisprudência entende que descaracteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto a outra parte chancela que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.

Corroboro a interpretação pautada na razoabilidade entendendo como prévio o ajuste de acordos com base em “resultados” (inciso II do § 1.º do art. 2.º) pode firmado no transcorrer do período aquisitivo.

Descortinada a controvérsia pela Lei n.º 14.020, de 2020, a qual assenta que é prévio o ajuste, pactuado antes que ocorra o pagamento - seja para tratar de acordos com base em resultados (inciso II do § 1.º do art. 2.º) ou de acordos com base em lucros (inciso I do § 1.º do art. 2.º).

Mais ainda. Para afastar a subjetividade de quão prévio ao pagamento deve ser o pacto firmado, a Lei n.º 14.020, de 2020, definiu critérios, na forma dos incisos I e II do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020.

Apesar de entender que tal lei não tem caráter interpretativo, sempre pactuei de tal racional e vejo que tal norma acabou por indicar como mais acertada a corrente que aceita como ajuste prévio o pacto firmado antes do pagamento.

Ora, como no caso dos autos, sob o regime anterior ao da Lei n.º 14.020, não consta que tenha ocorrido qualquer pagamento antes que já assinado o pacto de PLR, então, pelo critério de ajuste prévio, para se atender ao requisito de pactuação prévia das metas, resultados e prazos, não teria sido violada a Lei n.º 10.101, mantendo-se sob o enfoque desse critério a legalidade do PLR.

Assim sendo, meu posicionamento é no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois repita-se, de acordo com a fundamentação que adoto, compactuo que não houve descumprimento de pactuação previa, haja vista que o pagamento se seu após assinatura dos acordos.

4 RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE

4.3 - Retroatividade benigna – revisão de penalidade aplicada – impossibilidade de cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91 com a Lei nº 11.941/99.

No presente caso, me filio ao entendimento desta Câmara Superior exposto no Acórdão 9202-010.638, que é exatamente o entendimento exarado nos acórdãos paradigmas apresentados. Vejamos.

Considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96).

Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 com a que seria devida com base no art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Por fim, mas não menos importante, frisemos que o tema já restou pacificado pela Súmula CARF 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao Recurso da contribuinte neste ponto.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso especial da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento parcial. Quanto ao Recurso especial da contribuinte, voto por conhecer parcialmente, e na parte conhecida dar provimento, aplicando a retroatividade benigna, conforme sumula CARF 196.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Redator Designado

Inicialmente, congratulo a Ilustre Relatora pelo sempre brilhante voto. Porém, em que pese os lógicos argumentos expostos em seu voto, com a devida vênia, ousou dela discordar

tão-somente em relação ao mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, especificamente na matéria “Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR”.

Antes de adentrarmos no mérito do caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas a título de PLR. Para tanto, valho-me de trechos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o

sinálgama da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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

(...)

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

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no

que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea 'j' do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa

imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação**

expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”***.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

A Lei nº 10.101/2000 disciplina o seguinte:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Participação nos lucros e prêmios

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;

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.

(...)

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.

De acordo com a legislação supracitada, percebe-se que o art. 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, dispõe acerca da obrigação da existência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Tem-se, ainda, como requisitos, ter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

De fato, constata-se que não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quão prévio deve ser o ajuste e, principalmente, prévio a quê. Por outro lado, entendo que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Desta forma, é evidente que os programas de metas e resultados **devem estar pactuados antes do período de aferição dos critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado**. Isto porque a norma estabelecida pelo art. 1º da Lei nº 10.101/2000 dispõe a *“participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º inciso XI, da Constituição”*. Ou seja, é essencial que a verba de PLR seja uma recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho para o alcance do critério previamente estabelecido, uma vez que o objetivo dessa remuneração é motivar o trabalhador a aumentar sua produtividade, superando o nível habitual ou ordinário.

Caso não fosse assim, os empregados não teriam conhecimento do esforço necessário para fazer jus a verba, nem de quanto esta seria. Portanto, não há como atender às disposições da Lei 10.101/2000, e apurar os valores a serem pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo.

Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda aos fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

Portanto, somente há amparo jurídico para o pagamento dessa PLR com isenção se o respectivo acordo for celebrado antes do início do período de apuração a que se refere. Do contrário, corre-se o risco de caracterizar tais pagamentos como uma bonificação pelo cumprimento de metas específicas.

Ademais, convém destacar que a formalização do acordo se dá com sua assinatura, sendo incabível sustentar que o conteúdo posteriormente estabelecido já era de conhecimento prévio dos empregados ou algo com que estavam familiarizados. Isso se deve à evidente fragilidade de tal argumento, especialmente considerando que não há garantia de que as regras serão, realmente, repetidas todos os anos.

No caso dos autos, extrai-se do Voto Vencido do acórdão recorrido (vencedor da tese acerca da pactuação prévia), que foi dado provimento ao pleito do contribuinte neste quesito pelo fato de o programa de metas ter sido anterior ao pagamento da PLR (fls. 1233/1234):

No tocante ao momento do pagamento, destaco que entendo que a questão de fixação das regras para distribuição dos lucros para antes do início do ano que servirá de base pode ser flexibilizada, na medida que deve ser privilegiada a integração entre o capital e o trabalho.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00 somente diz que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, não definindo se é previamente à assinatura do acordo ou do pagamento da PLR.

Ante o exposto, onde o legislador não trouxe distinção, não cabe ao intérprete distinguir, de modo que, ainda que seja entendido que deve ser aplicado o artigo 2º, §1º, II, da Lei n. 10.101/00, houve cumprimento dos referidos requisitos visto que **houve programa de metas anterior ao pagamento da PLR.**

(destaques nossos)

Ou seja, para dar provimento ao pleito do contribuinte, constata-se que o acórdão recorrido utilizou como fundamentação o argumento de que a assinatura dos acordos ocorreu antes do pagamento da PLR, o que atestaria a higidez dos planos de PLR.

Contudo, conforme argumentos acima apresentados, não me parece ser essa a melhor interpretação da Lei nº 10.101/2000.

O lançamento refere-se à PLR paga em razão do Acordo Coletivo 2005/2006 (fls. 61/104) e do Acordo Coletivo 2006/2007 (fls. 108/147). O ACT que previa o pagamento de PLR relativa ao ano base 2005 foi assinado já no final do período de aquisição a que se referia, especificamente em 01/11/2005 (fl. 103). A cláusula 78ª do ACT 2005/2006 admitia a proximidade do fim do período aquisitivo, bem como a ausência de pactuação de metas a serem atingidas (fl. 100):

Considerando que o ano de 2005 é um ano praticamente findo, e que para o mesmo não foram pactuadas metas a serem atingidas pelos empregados, a CEMIG efetuará a seguinte distribuição relativa ao ano base de 2005 para pagamento em 2006:

Ademais, a cláusula 80ª do mesmo ACT 2005/2006 (fls. 101/102) previa o pagamento de uma *“Participação nos Resultados Extraordinária – PRE, (...) equivalente a 4 (quatro) remunerações vigentes no mês de pagamento”*, sendo que o parágrafo primeiro de tal cláusula estabelecia o pagamento de 03 (três) remunerações a título de PRE já em 04/11/2005, ou seja, 3 dias após a assinatura do ACT 2005/2006.

Situação semelhante é observada no ACT 2006/2007, assinado em 30/11/2006 (fl. 146), mas que previa o pagamento da PLR com base nos resultados obtidos até dezembro/2006 (cláusula quarta – fls. 114/115). De igual forma, previa o pagamento de uma *“Participação nos Lucros ou Resultados Extraordinária – PLRE, (...) equivalente a 2,80 (dois inteiros e oitenta centésimos) remunerações”*, com pagamento previsto para ocorrer já em 06/12/2006, ou seja, 06 dias após a assinatura do ACT 2006/2007 (cláusula quinta – fl. 116).

Ou seja, quando assinados os planos de PLR, já se sabia (ou ao menos já se tinha uma boa ideia) qual era a parcela do lucro a ser distribuído, sem que houvesse qualquer esforço adicional dos empregados na contribuição do lucro alcançado, mesmo que o valor so viesse a ser pago até maio do ano subsequente, pois este era o período para que a CVM divulgasse os resultados do exercício correspondente.

Outrossim, o pagamento de uma parcela “extraordinária” da PLR dias após a data de assinatura dos respectivos acordos evidencia que, de fato, não houve qualquer esforço adicional, ou integração entre o capital e o trabalho, a fim de atingir o resultado já obtido quando da data de assinatura dos ACTs.

Sobre os acordos, o Relatório Fiscal constata o seguinte (fls. 21/23):

Pois bem, segundo o “Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2006” apresentado pelo contribuinte (cópia em anexo), em 01/11/2005 foram ajustadas as cláusulas entre a empresa fiscalizada e seus trabalhadores. (...)

A cláusula septuagésima oitava do referido Acordo, intitulada “Participação nos Resultados Referentes a 2005 – Pagamento em 2006” inicia-se com os seguintes termos:

Considerando-se que o ano de 2005 é ano praticamente findo, e que para o mesmo não foram pactuadas metas a serem atingidas pelos empregados, a CEMIG efetuará a seguinte distribuição relativa ao ano base de 2005 para pagamento em 2006:

Em seguida, nas alíneas de “a” até “f”, encontram-se estabelecidas algumas determinações, tais como valor a ser distribuído, mês do pagamento, forma e fórmulas para determinação dos valores individuais, habilitação, etc. Pela análise das mesmas, pode-se observar que não existe nenhuma meta ou objetivo

proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo (3%) do Resultado Operacional da empresa como “Montante a ser Distribuído” e estabeleceu-se um valor mínimo para o mesmo de trinta e dois milhões de reais.

Considerando-se que o acordo ocorreu em 01/11/2005, praticamente transcorrido todo o ano de 2005, fato admitido pelo próprio texto da cláusula septuagésima oitava do documento ao registrar que o ano de 2005 era “praticamente findo”, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, cujos motivos encontram-se fartamente dispostos nos parágrafos anteriores.

Além disso, o próprio texto da referida cláusula literalmente confirma a inexistência de “metas a serem atingidas pelos empregados”.

Dessa forma, os pagamentos efetuados nos termos dessa cláusula encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2005 e não depois de “praticamente findo” o mesmo, conforme registro do próprio texto do acordo.

Ao estabelecer valores e critérios após decorrido o ano S não havendo como se alegar que incentivaria a produtividade referente ao mesmo S, a rubrica em questão, embora intitulada como PLR, poderia ser caracterizada como qualquer outra componente da remuneração dos segurados empregados, integrando dessa forma o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos.

Na cláusula septuagésima nona intitulada “Participação nos Resultados – distribuição Extraordinária - PRE” a situação descrita anteriormente fica ainda mais latente. Referindo-se ao que chamou de “excelente desempenho empresarial” para justificar o pagamento, seu texto diz o seguinte:

(...)

Nesse caso, estabeleceu-se que os pagamentos seriam efetuados ainda no ano de 2005, sendo 3 (três) remunerações em novembro e 1 (uma) em dezembro de 2005. Pelas datas registradas no próprio Acordo, previa-se o pagamento da primeira parcela em menos de 10 (dez) dias após assinatura do mesmo. A justificativa utilizada para o pagamento (excelente desempenho empresarial verificado até a presente data) é claramente subjetiva, além de referir-se novamente a um período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando, pelos motivos já descritos, a produtividade.

Em 30/11/2006 foram ajustadas as cláusulas do “Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007”, também entre a empresa fiscalizada e seus trabalhadores, ainda segundo os documentos apresentados pelo contribuinte, cuja cópia se encontra em anexo. Esse novo Acordo foi assinado pelos mesmos representantes do de 2005/2006 por parte da empresa e dos trabalhadores.

Nesse Acordo, em sua cláusula quinta denominada “Participação nos Lucros ou Resultados – distribuição Extraordinária - PLRE”, o texto é basicamente o mesmo, muito parecido ao do ano anterior (2005/2006) e com poucas alterações, como se pode constatar de sua transcrição a seguir:

(...)

Da mesma forma que o do ano anterior, ficou estabelecido que os pagamentos seriam efetuados em sua totalidade ainda no ano de 2006 (dezembro). Por se referir também a um período já transcorrido, nos mesmo moldes do Acordo de 2005/2006, cabem-lhe as mesmas análises e argumentos.

Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, **as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados. Basta imaginar que mesmo que não se estipulasse nada ou que nem houvesse negociações ou quaisquer acordos, não haveria qualquer mudança nos fatos transcorridos – e conseqüentemente na produtividade.**

Reputo irretocável a constatação da autoridade fiscal.

Desta forma, nota-se que **os acordos foram firmados após decorrido praticamente todo o período-base**, de modo que não se pode admitir o cumprimento da regra de pactuação prévia, pois os acordos foram firmados quando já se conhecia boa parte dos índices que serviram de base para a apuração da PLR.

Destarte, por estar-se tratando de uma ferramenta de incentivo à produtividade por meio de regras do instrumento de negociação, por questão lógica, devem ser estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, caso contrário não estimulariam tal esforço adicional, descumprindo o real intuito da PLR, disposto em legislação.

Assim, descumpriu-se a regra de pactuação prévia, pois os acordos não foram firmados antes do período que serviram de base para a apuração da PLR.

Portanto, merece razão a Fazenda Nacional, devendo ser provido seu recurso especial quanto a matéria “*Data de assinatura do acordo para pagamento de PLR*” e, conseqüentemente, ser reestabelecido o lançamento neste ponto.

Sendo este meu único ponto de divergência, acompanho a eminente Relatora quanto às demais questões.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, no mérito, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**

Inicialmente congratulo a em. Relatora pelo seu judicioso voto; mas, peço vênia para acompanhar a divergência inaugurada pela Cons.ª Sheila Aires Cartaxo Gomes, pelos motivos que passo a declinar, uma vez que o fiz apenas pelas conclusões.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**.¹

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepta a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos.² Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.”³

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivessemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book]

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237.

³ **CARF**. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021.

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.”⁴

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei nº 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênua para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

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:

(...)

§ 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**.

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado**.

Ainda que entenda ser despicienda a assinatura da avença antes do exercício ao que se refere o plano, certo que, no presente caso, além de inexistir justificativa para a excessiva mora na elaboração do plano, tal falha pode ser atribuída exclusivamente à recorrente, eis que o instrumento eleito para colocá-lo a termo foi um Acordo Coletivo de Trabalho (ACT).

Anoto ainda que sequer há comprovação de que os planos guardariam identidade com aqueles progressivamente avençados, o que, a meu sentir, poderia cancelar a higidez da PLR, caso tivesse sido demonstrado que já tinham os colaboradores ciência da expectativa quanto ao modo de se portar para o recebimento de valores em pecúnia.

⁴ CARF. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018.

Por essas razões, pedindo vênia à em. Relatora, acompanho a divergência para dar provimento ao recurso especial fazendário quanto à matéria **data de assinatura do acordo para pagamento de PLR**.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira