



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10805.722955/2011-71
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.674 – 2ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade, inclusive no que tange à demonstração da divergência interpretativa, o Recurso Especial deve ser conhecido. Por outro lado, não deve ser conhecido Recurso Especial em que o respectivo pedido não logra alterar o resultado do julgamento do apelo da parte contrária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, para restabelecer a tributação dos pagamentos a título de PLR e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que conheceu do recurso e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de autuação exigindo Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social, relativas à parte do empregado, da empresa, RAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e não recolhida na época própria, proveniente de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Em sessão plenária de 18/06/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.549 (fls. 2.055 a 2.073), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DIREITO DOS TRABALHADORES EM TEREM PLR CF/ 88

A Carta Maior de 1988 contempla o direito dos trabalhadores em participarem ativamente do PLR da empresa empregadora.

Entretanto, este deve ser moldado à Lei 10.101/2000, mormente quando ao cumprimento das regras e metas claras com a participação ativa dos sindicatos das categorias envolvidas dentro de sua base territorial.

METAS E REGRAS CLARAS DO PLR. INADMISSIBILIDADE DE DIFERENCIAÇÃO NA CONTEMPLAÇÃO.

Qualquer categoria de trabalhador poderá participar do PLR, desde que se tenha metas e regras claras, não podendo haver diferenciação na contemplação.

No presente caso foi apresentado aditivo ao PLR, no final do ano letivo, para os empregados que ocupavam o cargo de supervisão, sendo que havia contemplação diferenciada.

ACORDO DE PLR HOMOLOGADO POR UM SINDICATO EXTENSIVO AS DEMAIS LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.

Em respeito aos princípios da unicidade sindical e ao da territorialidade, não pode um sindicato abranger o PLR dos demais empregados que são abrangidos por outro sindicato, em face de incompetência dele.

No caso em tela o sindicato dos empregados da região de São Caetano do Sul/SP, participou e homologou PLR extensivo as demais localidades do empregador, atingindo todos os empregados, independente da região.

MULTA

Lei 11.941/09 trouxe mudança à aplicação da multa, pois o artigo 32, § 5º da Lei 8.212/91 foi revogado e a multa passou a ser aplicada e prevista no artigo 32-A do mesmo Caderno Legal.

Lei mais benéfica ao contribuinte retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional CTN.

No caso em tela, deve ser aplicada a do Artigo 61 da Lei 9.430/96, se mais benéfica ao Recorrente / Contribuinte."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao recurso, com relação a territorialidade, excluindo do lançamento somente os valores referentes a acordo de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referente ao Município de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento integral ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes ao pagamento de PLR aos supervisores, aos gerentes e aos diretores, para os segurados abrangidos pelo acordo de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencidos os

Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento ao recurso, na questão das datas da assinatura do acordo coletivo em relação a todos os segurados a serviço da recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão, e Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso em relação aos segurados supervisores, gerentes e aos diretores; e) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de parcelas pagas dos acordos, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; f) em dar provimento ao recurso, na questão do acompanhamento das metas nas localidades de São Caetano do Sul, São José dos Campos e do Campo de Provas da Cruz Alta. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: Mario Lucena. OAB: 131.630/RJ."

O processo foi encaminhado à PGFN em 13/11/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.074) e, em 27/11/2013, foi interposto o Recurso Especial de fls. 2.075 a 2.088 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.089), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir as seguintes matérias:

a) aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, no caso de pagamento de PLR;

b) periodicidade mínima para pagamento de PLR; e

c) aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-872/2013, de 16/12/2013 (fls. 2.110 a 2.115).

Relativamente à matéria PLR, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- inicialmente, verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício e existência de regras previamente ajustadas;

- tais requisitos são decorrentes da interpretação teleológica do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, encontrando-se epistemologicamente ligados, eis que para adquirir o benefício, o trabalhador precisa alcançar metas, resultados, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, mediante fixação de regras claras e objetivas quanto aos 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, nos termos de acordo ou convenção coletiva, obviamente, fixados em caráter prévio ao período em que vão ser apurados os lucros e resultados;

- diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do art. 2.º da Lei nº 10.101, de 2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados;

- no caso em estudo, restou demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição, haja vista a ausência de acordo prévio ao exercício, a inexistência de regras previamente ajustadas e a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil (janeiro e maio de 2007);

- o próprio art. 28, § 9.º, da Lei nº 8.212, de 1991, é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

- logo, o pagamento de PLR em desacordo com os dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212, de 1991, o que se verificou nos autos.

No que tange à retroatividade benigna, a Fazenda Nacional pede que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa do art. 35, II, da norma revogada, ou a do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da MP nº 449, de 2008.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 19/05/2014 (Termo de Ciência de fls. 2.118), a Contribuinte, em 23/05/2014, ofereceu as Contrarrazões de fls. 2.163 a 2.173 e opôs os Embargos de Declaração de fls. 2.157 a 2.162, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2301-004.772, de 13/07/2016 (fls. 2.191 a 2.202) assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OBSCURIDADE OMISSÃO CONTRADIÇÃO

De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, contradição acolhida.

No entanto, a via recursal adotada não é adequada, na parte em que pretende, a renovação de julgamento que ocorreu regularmente."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer parcialmente dos embargos no seguinte sentido: (a) não conhecer dos embargos em relação à apontada omissão relativa ao item da territorialidade, e (b) conhecer dos embargos quanto à contradição entre a ementa e dispositivo do acórdão relativamente à contemplação dos supervisores, gerentes e

diretores no acordo de PLR, para, neste item, por unanimidade de votos, acolher os embargos, nos termos do voto do relator. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Alice Grecchi. Acompanhou o julgamento o Dr. Mario Salles Pereira de Lucena, OAB/RJ 137.630."

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta:

Da ausência de divergência jurisprudencial

- da análise do Recurso Especial em apreço, resta evidenciado que a Fazenda Nacional não logrou êxito em demonstrar qualquer similitude entre os fundamentos do acórdão recorrido e dos acórdãos supostamente divergentes, nºs 206-01.344 e 2401-00.545;

- isso porque o Acórdão recorrido aborda a PLR definitivamente formalizada e celebrada antes da aferição das metas, ao passo que os acórdãos "paradigmas" tratam exclusivamente da PLR formalizada após a aferição das metas e seu respectivo período de apuração;

- a partir dessas premissas, constata-se ser inequívoca a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados, na medida em que a PLR não foi celebrada após o período de aferição das metas;

- com efeito, ainda que assim não se entenda, cumpre ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já teve, inclusive, a oportunidade de pacificar a questão, ao fixar o entendimento de que *"A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido."* (Acórdão nº 9202-002.485, 2ª Turma);

- em sendo assim, à luz do disposto no Regimento Interno do CARF - artigo 67, §10 - a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, também por esse motivo, não merece prosperar:

"O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado."

Da prévia deliberação das metas pactuadas

- ainda que seja apreciada a suposta divergência acerca da previsibilidade das metas, o frágil argumento trazido pela Fazenda Nacional arvora-se unicamente na necessidade de *"(...) existência de acordo prévio ao exercido e existência de regras previamente ajustadas"* (fl. 2085);

- além de não encontrar ressonância na legislação, tal argumento sucumbe diante da robusta matéria probatória dos autos;

- isso porque os acordos coletivos que oficializaram a PLR pactuada pela Contribuinte com seus funcionários, em conjunto com os sindicatos, foram fruto de incessante negociação desde o princípio de cada ano;

- a jurisprudência do CARF também tem reiterado o entendimento de que a data de celebração formal do acordo da PLR sequer possui o condão de desqualificar sua natureza (cita jurisprudência do CARF):

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já teve, inclusive, a oportunidade de pacificar a questão ao fixar o entendimento de que *"A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido"* (Acórdão 9202-002.485, 2ª Turma);

- diante desse quadro, levando-se em consideração que a negociação da PLR sob análise precedeu inequivocamente o pagamento, não há que se falar em qualquer descumprimento à Lei nº 10.101, de 2000, pelo fato dos acordos coletivos terem sido definitivamente formalizados durante o período de aferição das metas.

Da aplicação da multa mais benéfica

- em que pese o entendimento sustentado pela Fazenda Nacional, cumpre observar que a penalidade de 75% (multa de ofício), prevista na Lei nº 9.430, 1996, artigo 44, não encontrava ressonância na legislação previdenciária anteriormente à Lei nº 11.9141, de 2009;

- isso porque a penalidade aplicada no lançamento fiscal sob análise trata exclusivamente da multa de mora, anteriormente prevista no artigo 35, *caput* da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 9.876, de 1999;

- ou seja, o instituto da multa de ofício não existia à época dos supostos fatos geradores objeto do lançamento fiscal;

- nesse sentido, a multa de mora anteriormente prevista na legislação previdenciária veio a ser modificada pela atual redação do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, dada pela Lei 11.941, de 2009;

- assim, a multa de mora prevista no artigo 35, *caput*, da Lei 8.212, de 1991, teve o seu limitador alterado de 100% do valor devido a título de obrigação principal para 20%, sendo inequívoca a atenuação da penalidade;

- ao revés, a multa de ofício, também introduzida pela Lei 11.941, de 2009, trouxe uma profunda inovação para a legislação previdenciária que, tal qual a legislação dos demais tributos federais, passou a incidir quanto ao fatos geradores ocorridos a partir de seu advento;

- ocorre que o princípio da retroatividade benéfica do Contribuinte, positivado no CTN, artigo 106, é peremptório em admitir a retroatividade da legislação tributária tão somente nos casos em que a penalidade lhe seja mais favorável;

- assim, ainda que se mantenha a exigibilidade da obrigação principal indevidamente constituída pelo lançamento fiscal impugnado, deve ser mantida a decisão recorrida a fim de que o cotejo entre as penalidades mais benéficas ocorra exclusivamente entre a redação anterior e a atual do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, inteligência do CTN, artigo 106, inciso II, alíneas "a" e "c".

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Cientificada do Acórdão de Embargos nº 2301-004.772, a Fazenda Nacional ratificou o Recurso Especial interposto em face do Acórdão nº 2301-003.549 e pleiteou o saneamento de possível equívoco na admissibilidade do seu Recurso Especial (fls. 2.204). Entretanto, o Despacho de Saneamento de 30/12/2016 (fls. 2.207/2.208) ficou-se em silêncio sobre a questão.

Cientificada do Acórdão de Embargos em 11/04/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.212), a Contribuinte, em 26/04/2017, interpôs o Recurso Especial de fls. 2.216 a 2.230 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.214).

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento, conforme despacho de 09/06/2017 (fls. 2.313 a 2.325), admitindo-se a rediscussão das matérias:

a) extensão dos efeitos da PLR da matriz aos empregados não abrangidos pela base territorial do sindicato signatário do acordo; e

b) inexistência de comprovação do acompanhamento das metas pactuadas na PLR.

Em seu apelo, a Contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

Da extensão do acordo coletivo da matriz

- entendeu o acórdão recorrido pela validade do lançamento fiscal pelo simples fato de que deve “(...) *respeitar os princípios da unicidade sindical e da territorialidade é proteção do trabalhador para que ele seja ‘defendido’ por um sindicato que esteja perto dos seus problemas.*”;

- entretanto, conforme muito bem pontuado pelos acórdãos divergentes, “*Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidade fora da abrangência do sindicato.*”;

- ou seja, a limitação territorial da abrangência do sindicato não possui um caráter absoluto na medida em que comporta exceções, mormente quando para proteger e tutelar interesses do trabalhador;

- isso porque essa premissa de limitação territorial da abrangência do Sindicato não possui um caráter absoluto, posto que o próprio Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), no exercício de sua competência, já relativizou a aludida regra quando em confronto com preceitos constitucionais do trabalhador;

- por mais forte razão, em sendo a PLR parte integrante do contrato de trabalho, a sua interpretação deve, inexoravelmente, se dar de forma mais favorável ao trabalhador, nos termos da CLT, artigo 620;

- ou seja, essa regra fica ainda mais relativizada no caso concreto, visto que o sindicato signatário do acordo coletivo estendido a esses funcionários da Recorrente possui notória credibilidade perante o território nacional;

- e foi justamente em função dessa credibilidade que a PLR pactuada foi estendida às demais unidades da Contribuinte, a fim de contemplar o maior número possível de funcionários, conforme orgulhosamente noticiado pelo Sindicato no sentido de que “*Os acordos firmados (...) têm servido como referência para outras categorias profissionais pelo Brasil afora*”;

- além do mais, os funcionários beneficiados com a extensão da PLR firmada pela matriz encontram-se lotados em pequenos escritórios regionais da Contribuinte, o que, por si só, justificaria esse “empréstimo” em razão dos altos custos inerentes à prescindível mobilização de outros sindicatos ;

- para corroborar esse entendimento, vale transcrever acórdão deste CARF em caso da própria Recorrente (PLR de 2009) traduzida no paradigma trazido no presente recurso especial de divergência:

PLR. ACORDO FIRMADO NA MATRIZ. EXTENSÃO PARA EMPREGADOS QUE PRESTAM SERVIÇO FORA DA ÁREA DE ABRANGÊNCIA DO SINDICATO. POSSIBILIDADE.

Não altera a natureza da PLR o fato de haver extensão de acordos firmados com o sindicato da base territorial da matriz para empregados que prestam serviços em localidade fora da abrangência do sindicato. (Acórdão nº. 2401-003.895, de 12/02/2015 - Cons. Rel. Kleber Ferreira de Araújo - 1ª Turma Ordinária - 4ª Câmara da 2ª Seção/CARF)

- dessa forma, as divergências comprovadas pela Recorrente demonstram que o Acórdão recorrido não emprestou a melhor interpretação à legislação tributária na medida em que a extensão do acordo coletivo da PLR da matriz não tem o condão de atrair a incidência das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros sobre esses pagamentos;

- pelo princípio da eventualidade, caso o argumento acima suscitado reste por ultrapassado, necessária se faz, ao menos, a exclusão da exigência fiscal sobre a PLR auferida pelos funcionários abrangidos pelos acordos homologados pelos sindicatos de São José dos Campos e Região; Gravataí; Sorocaba; e São Paulo/Mogi das Cruzes ao restringir a exoneração ao Município de São Caetano do Sul;

- isso porque a autuação fiscal, tal qual a PLR de São Caetano do Sul, também incluiu a PLR dos funcionários abrangidos pela jurisdição desses sindicatos nos levantamentos relativos à PLR pagas aos funcionários de estabelecimentos com acordo coletivo, o que tornaria ilegal a exigência fiscal nessas condições.

Da ausência de previsão legal apta a exigir a comprovação do efetivo acompanhamento das metas da PLR

- conforme já asseverado pelos acórdãos divergentes, não existe comando legal que obrigue que o contribuinte a comprovar o efetivo acompanhamento das metas da PLR regular e legitimamente pactuadas com seus funcionários, sendo ônus da fiscalização a comprovação e eventual prejuízo ao trabalhador;

- tal como nos anos posteriores, a PLR objeto de autuação atendeu a todos os requisitos materiais disciplinados pela Lei nº. 10.101, de 2000, ante a inteligibilidade das metas

estabelecidas com expressa previsão dos seus mecanismos de acompanhamento, tanto o é que prontamente atendidas e refletidas em registros de produção no ano de 2007;

- entretanto, desconsiderando o fato do atingimento das metas pactuadas, o acórdão recorrido julgou ilegítima a PLR para os estabelecimentos em que não teria havido efetiva comprovação do seu acompanhamento sob o, *data venia*, subjetivo ponto de vista adotado pela Fiscalização;

- entretanto, conforme consta da Lei nº. 10.101, de 2000, artigos 1º e 2º, apenas há a determinação de que os “... *instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a 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 da vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerado, entre outros, os seguintes critérios: I – índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II – programa de metas, resultado e prazos, pactuados previamente*”;

- em outras palavras, a lei não faz qualquer exigência dos padrões de conduta a serem exercidos - “acompanhamento mensal das metas” - muito pelo contrário, apenas faz menção de que as os acordos apresentados deverão constar as regras para o pagamento da PLR com a discriminação das metas a serem atingidas, o que de fato foi realizado nos presentes autos;

- a toda evidência, a motivação adotada para o lançamento fiscal afigura-se como demasiadamente subjetiva e não encontra respaldo na legislação, o que vulnera os limites legais do ato administrativo disciplinados pela CRFB em seu artigo 37, *caput*;

- ademais, a autoridade fiscal não se desincumbiu de seu inafastável ônus de comprovação de eventual prejuízo ao trabalhador apto a desnaturar a natureza imune da PLR paga pelo simples fato do contribuinte não haver comprovado o efetivo acompanhamento das metas previamente estabelecidas;

- para corroborar esse entendimento, vale transcrever os Acórdãos deste CARF em casos da própria Recorrente (PLR's de 2008/2009) traduzido nos paradigmas trazidos no presente Recurso Especial de divergência:

*"O levantamento traz como uma das razões para o PLR integrar a remuneração, o não acompanhamento mensal das metas propostas. Todavia, entendendo que pelos documentos juntados e análise da legislação vigente, **não existe a obrigatoriedade da demonstração por parte do contribuinte, do acompanhamento mensal das metas.**" (Acórdão nº. 2302003.138, de 13/05/2014, Conselheira Relatora Liege Lacroix Thomasi - 2ª Turma Ordinária - 3ª Câmara da 2ª Seção/CARF)*

*"(...) A meu ver também inexistiu uma demonstração cabal do fisco de que as metas não eram acompanhadas. Não há, por exemplo, **um documento emitido por um dos sindicatos envolvidos de que a empresa sonegava informações acerca do acompanhamento das metas.** (...) Mesmo que a empresa não tenha comprovado que fez esses comunicados mensalmente, **não se pode inferir que houve prejuízo aos trabalhadores em razão deste fato, além de que na Lei da PLR inexistiu dispositivo que obrigue a empresa a divulgar mês a mês os dados relativos às metas/índices negociados entre patrões e empregados.**"*

(Acórdão n.º 2401-003.895, de 12/02/2015 - Cons. Rel. Kleber Ferreira de Araújo - 1ª Turma Ordinária - 4ª Câmara da 2ª Seção/CARF) (grifos da Contribuinte)

- enfim, em sendo inequívoca a regularidade e legitimidade das metas da PLR previa e democraticamente pactuadas pela Recorrente com seus funcionários ao ditames da Lei nº 10.101, de 2000, há de prevalecer a jurisprudência desse Conselho, concretizada nos paradigmas trazidos pela Recorrente, no sentido de que a legislação não obriga o contribuinte a comprovar o efetivo acompanhamento das metas inequivocamente atingidas, sendo ônus da fiscalização demonstrar eventual prejuízo ao trabalhador;

- ademais, ainda que assim não se entenda, necessária ao menos a exclusão da PLR paga aos funcionários abrangidos pelos acordos de PLR homologados pelos sindicatos de São José dos Campos e Região; e São Paulo ante a inequívoca comprovação do efetivo acompanhamento das metas estabelecidas destacadas no voto vencido de fls. 2.193/2.199.

Ao final, a Contribuinte pede o conhecimento e provimento do Recurso Especial, reconhecendo-se a improcedência do lançamento fiscal.

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento em 20/06/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.326), a Fazenda Nacional ofereceu, em 22/06/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.333), as Contrarrazões de fls. 2.327 a 2.332, com os seguintes argumentos:

Do juízo de admissibilidade

- inicialmente, convém registrar que o Recurso Especial não deve ser conhecido, pois não preencheu o requisito previsto no art. 67, §1º do novo RICARF;

*§ 1º Não será conhecido o recurso que **não demonstrar a legislação tributária** interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016). (Destaque da Procuradoria)*

- pela análise do Recurso interposto, não se verifica a indicação dos dispositivos legais que foram interpretados de modo divergente pelo acórdão recorrido, motivo pelo qual requer o seu não conhecimento.

Do pagamento de PLR empregados/base territorial do sindicato

- a condição imposta na norma transcrita no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, restou vulnerada na medida em que não há qualquer comprovação de que o sindicato dos empregados da respectiva base territorial tenha participado efetivamente das negociações;

- nesse sentido, ainda que se tratem de pequenos escritórios regionais nas unidades de Recife, Belo Horizonte, Porto Alegre, Brasília, Rio de Janeiro, Indaiatuba, Curitiba, Salvador o que já causaria estranheza de não haver entidades sindicais constituídas, devido ao porte das referidas cidades, é de ausência de representação, de negociação e de assistência em razão da impugnante não envolver um representante sindical na negociação das PRLs, mesmo que através de federações, que também poderiam celebrar os acordos em nome dos trabalhadores, conforme o § 2º do artigo 611 da CLT;

- isso porque, conforme destacado no acórdão nº 2301-003.550, há necessidade de respeito ao princípio da territorialidade quando se trata da “competência” de sindicatos para negociar e celebrar acordos;

- ora, a sobredita extensão de um acordo celebrado em outra base territorial retira a legitimidade do sindicato signatário, desrespeita os procedimentos previstos para a celebração de convenções e acordos coletivos, fere a “competência” do sindicato verdadeiramente legítimo para firmar o acordo porque vinculado à respectiva base territorial e, desse modo, não contribui para a pacificação entre capital e trabalho;

- a manifestação *a posteriori* do sindicato ou o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical não têm o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão maculadas, isso porque o sindicato “legítimo” não participou das negociações e não teve oportunidade de, afinado com as pretensões da categoria daquela respectiva região, propor e aceitar cláusulas e condições mais harmônicas com sua realidade social, econômica e local.

Do pagamento de PLR empregados/acompanhamento de metas

- cumpre lembrar que, em diversos estabelecimentos, não obstante houvesse a assinatura do acordo coletivo prevendo a Participação nos Lucros ou Resultados, não foi demonstrado o acompanhamento das metas celebradas, ou seja, deixou-se de comprovar que a PLR foi instrumento de integração do trabalho com o capital, assim, nestes casos a isenção tributária estaria descartada;

- a celebração do acordo coletivo e o pagamento de PLR sem que os trabalhadores tenham se envolvido no esforço para atingimento das metas não atendem a Lei nº 10.101, de 2000, posto que tal documento, tamanha a sua artificialidade, apenas simula a participação dos empregados nos resultados da empresa. Nesta situação, o acordo coletivo torna-se mero instrumento formal garantidor, no máximo, de prêmios;

- cumpre trazer à baila, decisão do TRF da 4ª Região tratando dos requisitos necessários à fruição da isenção fiscal, segundo a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial nº 865.489:

Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

- se deve haver mecanismos de aferição dos resultados é porque estes resultados devem ser aferidos;

- os acordos em questão, portanto, nada mais são que tentativas de transformar um prêmio, com natureza remuneratória, em PLR, isenta de contribuições sociais.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado conhecimento ao Recurso Especial da Contribuinte e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

A despeito do seguimento total do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no Despacho de Admissibilidade de 16/12/2013 não foi examinada a matéria **"b"** -

periodicidade mínima para pagamento de PLR, para a qual foi indicado como paradigma o Acórdão nº 2401-01.619.

Distribuído o processo na Instância Especial, o lapso foi identificado e, por meio do Despacho de Saneamento de fls. 2.340 a 2.343, foi solicitada a elaboração do Despacho Complementar de Admissibilidade de 26/02/2018 (fls. 2.345 a 2.357), em que se negou seguimento a esta matéria. Cientificada, a Fazenda Nacional não apresentou Agravo.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte.

Trata-se de autuação exigindo Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social, relativas à parte do empregado, da empresa, RAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e não recolhida na época própria, proveniente de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade. Trata o apelo das seguintes matérias que obtiveram seguimento:

- **aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, no caso de pagamento de PLR; e**

- **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando, em relação à primeira matéria, que a situação fática do acórdão recorrido não guardaria similitude com a dos paradigmas. Ademais, assevera que os paradigmas indicados não poderiam ser aceitos, conforme art. 67, § 10, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009.

Quanto à alegação de falta de similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas, convém examinar as situações fáticas retratadas nos julgados em confronto. No caso do acórdão recorrido, conforme o próprio voto condutor do julgado, assim é descrito o contexto da autuação:

*"Diz a Fiscalização que recebeu primeiramente apenas o **Acordo Coletivo sobre a Participação nos Resultados** firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul/SP, datado de 25 de maio de 2007, com vigência para todo o ano civil de 2007. E, na cláusula segunda do mencionado acordo, estabeleceram-se*

quais os valores que seriam pagos a título de PLR para os empregados, mensalistas/horistas, e para os menores aprendizes.

Na cláusula quarta criou-se um adicional no caso de cumprimento da meta GDS. E, no parágrafo primeiro da citada cláusula, condicionou-se o pagamento da verba ao cumprimento das metas estabelecidas. No parágrafo segundo, foram excluídos os empregados com “nível de líderes de grupo e acima”, facultando-se à empresa estabelecer condições especiais que serão integradas ao acordo celebrado.

Na cláusula Terceira foi fixado um adiantamento mediante depósito bancário a ser realizado em 18 de maio de 2007.

Neste ponto, a Fiscalização após chamar a atenção para que o pagamento previsto para o dia 18 constou na folha de pagamento como efetivados em 11 de maio, lembrando que o acordo foi assinado apenas no dia 25.

Na cláusula quarta estão fixadas as metas e as regras de pagamento proporcional conforme o cumprimento ou não destas metas bem como valores adicionais pagos em caso de superação.

Diz ainda a Fiscalização que a cláusula quinta, depois de apurados os resultados, o pagamento da participação é realizado em 15 de janeiro de 2008." (grifou-se)

Em face de tal contexto, o Ilustre Relator em momento algum infirmou os fatos descritos na autuação, mas sim relativizou as infrações apontadas ao dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos:

*"Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, i) admitindo o PLR que abrangeu os funcionários da região de São Caetano do Sul / SP, donde houve a participação do sindicato da categoria daquela localidade, ii) bem como em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes ao pagamento de PLR aos supervisores, aos gerentes e aos diretores, para os segurados abrangidos pelo acordo de São Caetano do Sul; ii) **em dar provimento ao recurso, na questão das datas da assinatura do acordo coletivo em relação a todos os segurados a serviço da recorrente;** iv) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de parcelas pagas dos acordos; v) em dar provimento ao recurso, na questão do acompanhamento das metas nas localidades de São Caetano do Sul, São José dos Campos e do Campo de Provas da Cruz Alta e, vi) quanto a multa, aplicar-lhe a prevista no artigo 61 da Lei 9.430/1996, face a retroatividade benigna do artigo 106, II, C do CTN, mantendo na íntegra as exigências dos lançamentos dos AI's nas demais regiões. (grifou-se)*

Visando demonstrar a alegada divergência em relação à questão do **aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, no caso de pagamento de PLR**, a Fazenda

Nacional indicou como paradigmas os Acórdãos nº 2401-00.545 e 206-01.344, colacionando os seguintes trechos:

Acórdão 2401-00.545

“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”

Acórdão nº 206-01.344

“Quando se fala em mecanismos de aferição do cumprimento do acordado fica evidente que o acordo de participação nos lucros deve estabelecer as regras a serem observadas pelos empregados, bem como a forma de verificação do cumprimento das mesmas, de tal sorte a restar devidamente caracterizado o implementado do direito ao recebimento do benefício pelo empregado.

Evidente que um acordo firmado para distribuição de lucros de período pretérito não observou o disposto na lei.

Não se pode perder de vista que a participação nos lucros é um instrumento de integração entre capital e trabalho, bem como uma forma de associar a iniciativa do empregado aos seus rendimentos. Relativamente a tal iniciativa é que a lei exige regras claras e objetivas e que existam mecanismos de aferição do cumprimento do acordado.

A meu ver, o pagamento a título de PLR, cujo acordo é firmado posteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado se transforma em um simples bônus, cujo pagamento se dá de forma incondicionada, uma vez que não houve qualquer estímulo ao trabalhador em buscar melhores resultados.

A Lei nº 10.101/2000 e as medidas provisórias que a antecederam vieram justamente condicionar o recebimento do lucro ou resultado, de tal sorte que, o empregado quando recebe a participação merecida e pré-acordada, sabe que a mesma ocorreu em face da observância do implemento da condição negociada com o empregador.

Tal entendimento pode ser observado no julgado da r Câmara de Julgamentos do CRPS — Conselho de Recursos da Previdência Social, do qual transcrevo trecho:

"Acórdão 2.259/2004, de 15/12/2004 — 2ª Câmara de Julgamentos NFLD 35.231.0324

In casu, a Autarquia afirma que: o acordo que prevê a PPR foi levado a termo, após o início do pagamento das parcelas a seus trabalhadores;

o acordo não contém regras claras e objetivas, vez que não estão definidas metas a serem cumpridas pelos trabalhadores; e, a parcela paga a título de PPR, a bem da verdade, caracteriza-se como "gratificação de produtividade".

Em que pesem as irregularidades apontadas pela Autarquia, a verificação de apenas uma delas é assaz à invalidação do PPR do recorrente, razão pela qual detenho-me às regras do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2.000, que converteu a MP n.º 794/94 e suas reedições:

(...)

É de fácil compreensão o dispositivo legal.

Devem ser claras e objetivas as regras que definam os direitos de participação dos trabalhadores nos lucros e/ou resultados (direitos substantivos) e os procedimentos de apuração do cumprimento de metas/objetivos pelos trabalhadores, a periodicidade da distribuição, o período de vigência do PPR e o prazo para sua revisão (regras adjetivas)."

Pelas razões expostas, concluo que o pagamento a título de participação nos lucros efetuado pela recorrente não obedeceu às disposições da Lei n.º 10.101/2000." (destaques da Fazenda Nacional)

Conforme os trechos colacionados, nos paradigmas identificou-se como irregularidade a inexistência de acordo prévio ao período de apuração e de regras previamente ajustadas. Assim, comparando-se as situações retratadas nos julgados em confronto, constata-se que, no caso do acórdão recorrido, foi aceito acordo firmado em maio de 2017 com vigência para todo o exercício. Por outro lado, os paradigmas concluíram que acordos firmados para distribuição de lucros de período pretérito não observam o disposto na lei.

Especificamente quanto ao paradigma n.º 2401-00.545, este registra expressamente que "*a existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas*" é requisito para a não incidência de contribuições previdenciárias, revelando claramente a divergência suscitada.

Quanto à segunda razão aventada pela Contribuinte para o não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, trata-se de suposta aplicabilidade do § 10, do art. 67, do Anexos II do RICARF vigente à época de interposição do Recurso Especial, que assim estabelecia:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado."

De plano, esclareça-se que a interpretação da expressão "tese superada", no contexto do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, correspondia a teses que não

mais podiam ser aplicadas pelos Conselheiros, por força de impedimento regimental, a saber: teses que contrariavam Súmulas do CARF ou as decisões vinculantes, nos termos do antigo art. 62-A, do Anexo II, do RICARF. Como exemplo cita-se a matéria relativa a retroatividade benigna das multas previdenciárias que, apesar de milhares de pronunciamentos da CSRF no sentido da tese que ficou conhecida como "cesta de multas", ainda comporta seguimento de Recurso Especial do Contribuinte defendendo tese diversa. Tal como essa matéria, poderiam ser citadas muitas outras que, apesar de decisões reiteradas da CSRF em um determinado sentido, a ausência de Súmula CARF ou de outra espécie de decisão que vincule os Conselheiros resguarda o direito ao seguimento do apelo.

Com estas considerações, logo se conclui que a matéria em questão, longe de comportar a conclusão no sentido de que estar-se-ia tratando de tese superada, ainda é objeto de grandes discussões, de sorte que não há que se falar em aplicação do § 10, do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente à época da interposição do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Resta esclarecer que o atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, não deixa dúvidas quanto à possibilidade de descarte de paradigma por defender tese superada, conforme o § 12, do art. 67, do Anexo II:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 -Código de Processo Civil; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)"

Assim, demonstrada a divergência jurisprudencial, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

A Constituição Federal assim 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**;" (grifei)*

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

A expressão "pactuados previamente" comporta diversas interpretações, inclusive aquela adotada pela Contribuinte e aplicada no acórdão recorrido. Entretanto, no entender desta Conselheira, não há como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes, portanto não há que se falar em acordo válido, quando ele sequer foi assinado. Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere, guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei nº 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas pre-fixadas.

Assim, a despeito das alegações oferecidas em sede de Contrarrazões, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os

pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados após decorridos 5 meses do período-base (fls. 1.651 a 1.659).

Destarte, obviamente que no momento em que o pagamento de PLR foi efetuado, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados. E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111, do CTN.

Quanto aos julgados colacionados pela Contribuinte em sede de Contrarrazões, trata-se de jurisprudência que vem sendo revista no CARF, mormente no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Relativamente à retroatividade benigna, a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

(...)

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a cabo mediante comparação da redação original da Lei nº 8.212, de 1991, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

"Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.” (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifei)

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (grifei)

Destarte, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR, bem como determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Em tendo sido dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional relativamente ao descumprimento de pressuposto referente a PLR, resta prejudicado o Recurso Especial da Contribuinte. Isso porque, no presente caso, o descumprimento dos requisitos de formalização do acordo antes do início do período de apuração dos lucros ou resultados, acarretou a tributação de todos os pagamentos a título de PLR. Nesse passo, ainda que fosse dado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte quanto aos requisitos da abrangência territorial do sindicato e da comprovação do acompanhamento de metas - o que se admite apenas para argumentar - a verba continuaria sendo tributável, visto que o atendimento aos requisitos da PLR deve ser cumulativo.

Por oportuno, esclareça-se que os posicionamentos aqui esposados já foram adotadas quando da prolação do Acórdão nº 9202-005.978, de 26/09/2017, de interesse da mesma Contribuinte. O julgado foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PLR. PERIODICIDADE. OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL.

Nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, era vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve ser conhecido o recurso especial, quando o pedido não logra alterar a decisão recorrida."

Acrescente-se que, relativamente à segunda matéria suscitada - **inexigibilidade de comprovação do acompanhamento das metas pactuadas na PLR** - há um fundamento adicional que impede o seu conhecimento, conforme será explicitado na sequência.

Resta claro que, nesta segunda matéria, a Contribuinte visa rever a questão da territorialidade, estendendo à Região de São José dos Campos, Campo de Provas de Cruz Alta e São Paulo o mesmo tratamento dado à Região de São Caetano do Sul, no que tange à exclusão, da tributação, dos pagamentos efetuados a título de PLR. Entretanto, de plano se

verifica que, no que tange ao **acompanhamento de metas**, no acórdão recorrido deu-se provimento ao Recurso Voluntário, conforme consta ao final da parte dispositiva do julgado:

"Acordam os membros do colegiado, b) em dar provimento parcial ao recurso, com relação a territorialidade, excluindo do lançamento somente os valores referentes a acordo de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referente ao Município de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento integral ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes ao pagamento de PLR aos supervisores, aos gerentes e aos diretores, para os segurados abrangidos pelo acordo de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; (...) f) em dar provimento ao recurso, na questão do acompanhamento das metas nas localidades de São Caetano do Sul, São José dos Campos e do Campo de Provas da Cruz Alta. Declaração de voto: Mauro José Silva.(...)" (grifei)

Com efeito, a questão da abrangência da territorialidade almejada pela Contribuinte foi negada com base em outros fundamentos, que não a questão do acompanhamento de metas. Confira-se o acórdão recorrido (de Recurso Voluntário):

"iii) DA LEGÍTIMA EXTENSÃO DO ACORDO COLETIVO PARA AS DEMAIS UNIDADES DA RECORRENTE E DO EFETIVO ATENDIMENTO DAS METAS

É de conhecimento geral que os sindicatos são referendados pelo princípio da unicidade sindical, cujo qual está no caput do artigo 8º da Constituição Federal de 1988, sendo sua base territorial mínima o município conforme deliberação da assembléia geral, no qual todos os afiliados são convocados ao voto para referendar o estatuto. Sendo assim, caso seja eleito o município como base territorial mínima de uma categoria à atividade econômica não poderá ser criado outro sindicato nesta mesma base, mas somente em outro município.

No mesmo diapasão temos o princípio da territorialidade onde, para a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma ou a regra, e, no caso as regras e metas de um PLR.

Sendo assim para o princípio da territorialidade no direito tributário implica dizer que, se a competência é de âmbito federal, a norma vale apenas dentro do território brasileiro; no âmbito municipal, dentro do município e, assim, sucessivamente.

Entretanto, pode excepcionalmente a norma atingir sujeitos passivos fora do Estado Federal, do Município ou Estado, conforme reza o artigo 102 do Código Tributário Nacional. 'In verbis':

(...)

Mas, esta excepcionalidade do Código Tributário Nacional só é válida se houver convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmados pela União.

Desta forma, como no caso não se está tratando diretamente de pessoas jurídicas de direito público interno, mas sim de sindicatos de bases territoriais diferenciadas, onde, não olvidemos a sua natureza jurídica é pertencente ao terceiro gênero, pois não é nem ente público e tão pouco privado, sendo, portanto, pessoa jurídica de direito social, e como tal exerce em determinados momentos o múnus público e por isto admite a aplicação do supramencionado artigo.

Até admitir-se-ia a valia do PLR homologado pelo sindicato de São Caetano do Sul /SP se houvesse nos autos um convênio entre ele e os demais sindicatos envolvidos, o que não tem. Razão pela qual, não considero extensiva as regras e metas do PLR de São Caetano do Sul / SP nas demais localidades envolvidas.

De mais a mais, temos que o objeto de se respeitar os princípios da unicidade sindical e da territorialidade é proteção ao trabalhador para que ele seja 'defendido' por um sindicato que esteja perto de seus problemas e conhecendo as possíveis soluções, trazendo para si a segurança que necessita para valer-se diante do poder empregante.

Mas, não é só, eis que a criação de bases territoriais também tem como fim a proteção de enfrentamento de diferentes problemas e soluções existentes num país continente como é o caso do Brasil, haja vista que, muitas vezes, o que se enfrenta em Porto Alegre / RS não é a mesma coisa que se enfrenta em Belém / PA, como costumes, tradições, climas e outros quejandos.

Pode até a Recorrente alegar que não está na legislação dispositivo que assim determine, mas, de qualquer forma está consubstanciada a agressão a regra insculpida pela Lei 10.101/2000, pois, se um sindicato negociou todo o PLR de todas as unidades da Recorrente no Brasil, claro ficou que não houve a participação do sindicato da base de outras localidades e tão pouco dos trabalhadores que não fossem de São Caetano do Sul /SP.

Por isto, tenho que ilegítimo o acordo coletivo celebrado no sindicato de São Caetano do Sul, extensivo às demais unidades da Recorrente, servindo tão somente para aquela localidade.

Sendo assim, mesmo havendo no PLR contemplação diferenciada para os que ocupam o cargo de supervisor, admiti-se a valia do PLR para os funcionários que são abrangidos pelo sindicato de São Caetano do Sul / SP."

Em face de tal constatação, é de se perguntar de onde teriam sido extraídos os trechos atribuídos ao acórdão recorrido, no cotejo elaborado pela Contribuinte, já que de forma alguma constam do voto vencedor do Acórdão de Recurso Voluntário. Pois bem, na verdade esses trechos foram extraídos da Declaração de Voto do Acórdão de Recurso Voluntário e do

Voto Vencido do Acórdão de Embargos, sendo que essa matéria sequer foi conhecida quando do julgamento dos aclaratórios. Com efeito, o primeiro trecho cotejado com os paradigmas consta do primeiro parágrafo de fls. 10 da Declaração de Voto do Acórdão de Recurso Voluntário recorrido:

"Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/2000 exige 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."

Quanto ao segundo trecho atribuído ao acórdão recorrido e cotejado com os paradigmas, este consta às fls. 05/06 do Acórdão de Embargos e corresponde ao Voto Vencido, reiterando-se que essa matéria sequer foi conhecida:

"Todavia, nem todos esses acordos cumpriram com as especificações estabelecidas pelo acórdão embargado. Embora esses acordos tenham sido assinados pelo sindicato local da categoria, a Embargante somente conseguiu comprovar o acompanhamento de metas para alguns deles, mais especificamente para os estabelecimentos de São José dos Campos (abrangendo o Campo de Provas da Cruz Alta) e de São Paulo, conforme segue:

(...)

Já com relação aos estabelecimentos de Mogi das Cruzes, Gravataí e Sorocaba, com metas locais de desempenho, a Embargante não conseguiu comprovar nos presentes autos o acompanhamento de metas previsto no acordo e exigido pela decisão embargada:" (destaques da Contribuinte)

Destarte, uma vez que no acórdão recorrido nada consta sobre eventual falta de comprovação do acompanhamento de metas, esta segunda matéria suscitada no Recurso Especial da Contribuinte tem um fundamento adicional para não ser conhecida, além da prejudicialidade já tratada no presente voto.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, dou-lhe provimento, restabelecendo a tributação dos pagamentos a título de PLR e determinando que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

