



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.723500/2011-12
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.457 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrentes BTG PACTUAL GESTORA DE INVESTIMENTOS ALTERNATIVOS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

PLR. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. SINDICATO NÃO REPRESENTATIVO DA CATEGORIA PROFISSIONAL DE EMPREGADOS, TAMPOUCO DA CATEGORIA ECONÔMICA DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. LIMITES.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a esse título. É válida a participação do sindicato da categoria *a posteriori*, referendando os acordos/convenções firmados, inclusive arquivando os respectivos instrumentos.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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. (Súmula CARF nº 119)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto ao pagamento de PLR de 10/2007 e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes Autos de Infração:

- **Debcad 37.329.228-7**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 37.329.229-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte dos segurados, não descontadas, incidentes sobre remunerações pagas a empregados que prestaram serviços à atuada;

- **Debcad 37.329.230-9**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (FNDE e INCRA);

- **Debcad 37.329.227-9 (CFL 68)**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 27 a 49, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de vale alimentação e refeição, PLR e Bônus de Contratação, no período de 07/2006, 02/2007 e 08/2007 a 12/2007.

Quanto à PLR, o Relatório Fiscal assim registra:

11.1.2 - Da Participação dos Lucros e Resultados

17. Nas folhas de pagamento apresentadas, **Anexo XI**, constam valores pagos a título de Participação nos Lucros, rubrica 1110 "Partic. Lucros T CF", nas competências 07/2006, 02/2007 e 08/2007, e rubrica 2080 "Antec.P. Lucros" em 10/2007.

18. Os valores relativos a tais rubricas foram contabilizados nas contas 4.9.3.30.00.003-0 – BÔNUS - PARTICIPAÇÃO LUCROS EMPREGADOS e 1.8.8.03.00.009-3 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, Livro Diário nº 02 e nº 03, **Anexo IX**.

(...)

22. À época em que foram pagos os valores a título de "participação nos lucros" pela ora notificada, uma das exigências legais recaía quanto à forma de participação, que deveria ser convencionada entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, ou acordo ou convenção coletiva. Em atendimento ao TPF de 15/09/2010, o contribuinte apresentou: a) o "Plano de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa", vulgo "Plano", datado de 28/06/2006, com prazo de vigência de dois anos, apresentado como o regulamento das participações nos lucros distribuídos em **07/2006 e 02/2007**; b) a "Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2007", (FENABAN) para os valores distribuídos em **10/2007**. Estes documentos se encontram no **Anexo XII**.

(...)

26. O art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00 dispõe que no instrumento decorrente da negociação deve 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: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

27. O resultado empresarial refere-se, entre outros, ao alcance de metas relacionadas com a produtividade, qualidade e outros fatores pertinentes à realidade de cada empresa. Surge daí a necessidade de uma auditoria fiscal previdenciária para fins de uma análise criteriosa com o propósito de constatar se realmente na prática foram cumpridos todos os critérios objetivos e subjetivos, fixados por instrumento de negociação como forma de aferição dos valores a serem recebidos por cada empregado. Somente desta forma o contribuinte fará jus a isenção fiscal concedida pela legislação previdenciária. Portanto, para que fique caracterizado o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados, conforme previsto na Constituição da República é imprescindível que cada empregado da empresa saiba de **antemão** quais são as regras e critérios a serem utilizados na distribuição daquelas participações. A intenção do legislador é justamente verificar se o empregador cumpriu com o acordado com os seus empregados, já que estes não possuem a total garantia se os valores foram distribuídos, conforme fixados no instrumento de negociação. Além do mais, determinações legais vão além de meras formalidades, objetivam proteger o empregado de procedimentos arbitrários que o empregador possa vir a perpetrar para encobrir verbas de natureza salarial que tenham reflexos em direitos trabalhistas e previdenciários dos empregados.

28. Primeiramente, ao analisar o "Plano de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa", vulgo "Plano", datado de 28/06/2006, apresentado como o regulamento das participações nos lucros distribuídas em **07/2006 e 02/2007**, **Anexo XII**, observou-se a existência de cláusulas que acabam por infringir preceitos legais as quais seriam:

a) Cláusula 1ª, §1º, "c": *não farão jus ao PLR no semestre respectivo, os empregados que tenham participação societária, em qualquer empresa que tenha participação na Empresa*. Esta cláusula fez com que o "Plano" **não** fosse extensivo a todos os

empregados. Conforme declaração do próprio contribuinte, em 03/03/2011, item 7, **Anexo VII**, os empregados CYPRIANO LOPES FEIJÓ FILHO, MARCO RACY KEIRALLAH, BRUNO COSTANTINO A DOS SANTOS, BRUNO MEDEIROS SILVA, CARLOS EDUARDO DE M ROCHA, JOSE ANTONIO TORNAGHI GRABOWSKY e MICHEL WURMAN não receberam PLR, pois eram sócios e associados do Grupo UBS PACTUAL. Pois bem, o fato de serem sócios em outras empresas não pode servir de limitação ao recebimento de PLR, uma vez que, prestaram serviços laborais na empresa atuada contribuindo para a sua lucratividade como qualquer outro empregado não sócio ou associado. Somente mediante avaliações não satisfatórias poderia se justificar o não recebimento de PLR por parte de alguns empregados;

b) Anexo I, item 5, "A PLR corresponderá a no mínimo 3% e no máximo 21% do resultado". Anexo I, item 6, "a Empresa poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado ao item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do Plano" Anexo II, item 2, "Os empregados farão jus ao recebimento a título de PLR, no mínimo a 2,5 salários e no máximo 35 salários." Anexo II, item 3, "Além dos limites acima estabelecidos, o valor a título de PLR a ser recebido pelos empregados poderá ser acrescido em até o dobro dos valores acima citados, em decorrência, do resultado satisfatório, ou seja, nota "S", ou até o quádruplo, em decorrência de nota "MS". Na hipótese de nota "E", poderá o empregado receber valor superior ao teto da categoria "MS". Estas cláusulas trazem regras não objetivas ao programa de participação prejudicando assim a sua clareza, fazendo com que a empresa acabe por não estar vinculada ao que foi acordado no instrumento de negociação. Percebe-se que após estabelecer critérios para a distribuição, nas cláusulas seguintes ampliam a aplicabilidade destes critérios de tal forma que estes deixam de existir. Consideram-se assim cláusulas abusivas e, portanto, mortas, já que a falta de transparência faz com que os empregados fiquem submetidos a critérios subjetivos que os impedem de verificar se os seus direitos acordados estão sendo respeitados.

29. Os valores de participação nos lucros distribuídos em 07/2006 foram recebidos pelos empregados ALAN GURFINKEL HARATZ, ESTEBAN FORNASAR e LUCIANA ARANHA ALVES BARRETO. Ocorre que, de acordo com as datas de admissão presentes nas Folhas de Pagamento apresentadas, Anexo XI, o primeiro foi admitido em 10/07/2006 e os outros dois foram admitidos em 01/07/2006, o que já contraria o "Plano", visto que a cláusula 1ª dispõe que farão jus ao recebimento de PLR os empregados que na data de encerramento de cada semestre, ou seja, 15 de junho ou 15 de dezembro, mantenham contrato de trabalho por prazo indeterminado com a Empresa, cláusula esta a qual não se enquadravam tais trabalhadores, acabando por fragilizar o instrumento de negociação, visto que o critério fixado para o seu direito estaria por total prejudicado, o qual seria a avaliação de desempenho destes empregados, já que não prestaram atividade laboral a BTG PACTUAL INVESTIMENTOS ALTERNATIVOS LTDA até então, pelo que não contribuíram para o alcance das metas empresariais. Diante desta possibilidade, o sujeito passivo estaria indo contra o real objetivo de se estabelecer um programa de participação nos lucros, o qual seria beneficiar e valorizar os empregados que com a sua força de trabalho aumentaram a sua produtividade repercutindo no resultado empresarial. A distribuição do lucro deve ser personalíssima, ou seja, o empregado deve receber, conforme proporcionalmente contribuiu para a formação do lucro da empresa.

30. Quanto ao valor distribuído em **08/2007**, este foi recebido apenas pelo empregado GABRIEL FELZENSZWALB admitido em 01/08/2007, o que representava 2,27% dos empregados da empresa. Em 03/03/2011, o contribuinte, no item 6, **Anexo VII**, esclareceu "Quanto ao pagamento de R\$ 309.652,15, efetuado ao empregado Sr. Gabriel Felzenszwalb, esclarecemos que o pagamento foi realizado a título de hiring bônus e não PLR como foi equivocadamente enquadrado. Trata-se de pagamento excepcional e único, anterior ao ingresso no Banco, com a finalidade de possibilitar a sua contratação. Portanto, hiring bônus oferecido serviu como atrativo, entre outros

fatores de ordem corporativa, para que ele viesse a prestar serviços em nosso Banco, uma vez que se trata de um profissional de perfil altamente especializado, cuja competência e nível de qualificação não são encontrados facilmente no mercado."

31. Pois bem, a própria autuada admite tratar-se de *bônus de admissão* o valor distribuído em **08/2007** demonstrando ser uma prática corporativa da empresa, o que nos faz concluir de forma inequívoca que os valores distribuídos em **07/2006** referem-se também a *bônus de admissão*. Não nos deixa dúvida a natureza salarial de tal rubrica, tratando-se de um **salário antecipado** em retribuição a uma futura prestação de serviço.

32. Em relação aos valores distribuídos em **02/2007**, vale as seguintes considerações:

a) Ao confrontarmos os valores distribuídos de PLR com os salários mensais recebidos por cada empregado face às avaliações e as notas das avaliações apresentadas, verificou-se existir discrepâncias de critérios conforme pode ser observado no **Anexo III. Exemplificando:** Empregados com a mesma nota de avaliação "S" de satisfatória recebendo valores que variam de 5,73 (MILA DOS SANTOS MALDONADO) a 148,05 (LUIZ OTÁVIO BIANCHINI LAYDNER) vezes os seus salários mensais; empregado com nota de avaliação "E" de excelente ganhando 37,66 (ALAN GURFINKEL HARATZ) vezes o seu salário mensal, enquanto outro com nota "S" de satisfatória ganhando 148,05 (LUIZ OTÁVIO BIANCHINI LAYDNER) vezes o seu salário mensal e outro com nota "MS" de muito satisfatório ganhando 238,78 (FREDERICO MARINHO CARNEIRO DA CUNHA) vezes o seu salário mensal. Desta forma, foi solicitado por intermédio do TIF nº5, emitido em 18/03/2011, item 3, esclarecimentos por escrito dos motivos pelos quais existem tais discrepâncias. Em resposta, datada de 23/03/2011, item 3, **Anexo VII**, o contribuinte explica que *estas variações decorrem de existir uma avaliação complementar denominada de performance segmentation. Ainda dispõe que enquanto a avaliação expressa em notas visa medir a contribuição do funcionário em relação aquilo que dele seria esperado - portanto é uma avaliação individual - a complementar visa medir a contribuição do funcionário para o índice de lucratividade da empresa como um todo. Desta forma, quanto mais o empregado contribuir para os resultados da Sociedade, o seu valor de PLR poderá atingir níveis mais elevados.* Em face das explicações do contribuinte, deve ser mencionado que esta forma de avaliação complementar, denominada de performance segmentation, **não** se encontra acordada no Plano de Participação nos Lucros. Com base nos documentos e esclarecimentos apresentados, verifica-se que os valores distribuídos não foram proporcionais aos alcances das metas individuais, visto que as notas de avaliações não guardavam relação com os valores distribuídos aos empregados. Na verdade, o contribuinte adotou outros critérios subjetivos para a distribuição destes valores que não se encontravam presentes no "Plano" acordado entre empresa, empregados e sindicato, o que acaba por demonstrar regras criadas de forma unilateral pelo empregador;

b) Os empregados BRUNO CONSTANTINO A DOS SANTOS, BRUNO MEDEIROS SILVA, CARLOS EDUARDO DE M ROCHA, CYPRANO LOPES FEIJÓ FILHO, JOSE ANTONIO TORNAGHI GRAÊOZSKY, MARCO RACY KEIRALLAH e MICHEL WURMAN não foram beneficiados com a distribuição de lucros. O contribuinte justificou, conforme já mencionado anteriormente, que não faziam jus por serem sócios e associados do Grupo UBS Pactuai, conforme consta na cláusula 1ª, §1º, "c", do "Plano", resposta datada de 03/03/2011, item 7, **Anexo VII**. Diante dos fatos narrados percebe-se que o sujeito passivo acaba por descumprir o preceito legal já que não estendeu o Programa de Participação nos Lucros e Resultados a todos os seus empregados.

33. Quanto aos valores distribuídos em **10/2007**, relativos à antecipação de PL de acordo com o histórico contábil e a folha de pagamento, o contribuinte não havia apresentado as avaliações individuais com as notas de avaliações. Desta forma, intimou-se a apresentar o Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho que justificasse a distribuição de lucros ocorrida em 10/2007, com todos os documentos que

comprovassem que as exigências previstas no documento de negociação sobre a forma de distribuição foram cumpridas, item 5 do TIF nº 4, de 28/02/2011. Em resposta, datada de 23/03/2011, item 11, **Anexo VII**, o contribuinte apresentou e confirmou como instrumento de negociação a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2007 - FENABAN, **Anexo XII**. Ocorre que esta negociação foi realizada pelos sindicatos dos empregados de estabelecimentos bancários e não pelo sindicato de mercado de capitais que representa a categoria dos empregados da BTG PACTUAL INVESTIMENTOS ALTERNATIVOS LTDA. Pois bem, tal convenção não poderia ter sido utilizada como o instrumento de negociação para a distribuição dos lucros realizada em 10/2007, uma vez que não teve a presença do sindicato que representa a categoria dos empregados, o que é exigido em lei. Outro fator relevante é que esta convenção, na Cláusula Segunda, "b", ao dispor sobre a antecipação da PLR, fixa como valor individual máximo a ser pago R\$2.913,00. Ao analisarmos os valores distribuídos em 10/2007, **Anexo III**, verifica-se que muitos empregados receberam R\$3.813,00, o que demonstra que as regras desta convenção não foram respeitadas.

34. Resumidamente: O Plano de Participação nos Lucros, apresentado para os valores distribuídos em **07/2006 e 02/2007**, possui regras **não** objetivas em que os mecanismos que deveriam ser considerados quando da aferição dos valores percebidos por parte dos empregados não estão definidos de forma pormenorizada. Além de não ter sido extensivo a todos os empregados. Acrescento que **não** houve a elaboração **da lista de presença dos empregados** que compareceram à Assembleia Extraordinária dos Empregados, realizada em 28/06/2006, em que foi eleita a comissão dos empregados que participaram da elaboração do referido Plano da PLR, ou seja, não existe prova documental comprovando que esta comissão foi formada de forma representativa e democrática. Já a Convenção Coletiva de Participação nos Lucros apresentada para os valores distribuídos em **10/2007** não foi representada por sindicato da categoria dos seus empregados, o que infringe a legislação. Diante do exposto, acabou em **02/2007 e 10/2007** por pagar o benefício de forma não amparada por nenhum instrumento de negociação celebrado entre a empresa e seus empregados, contrariando assim legislação específica fazendo com que os valores pagos passem a ter natureza salarial e não se beneficiem da isenção. Quanto aos valores pagos em **07/2006 e 08/2007** trata-se de *bônus de admissão* pelas razões expostas no presente relatório.

35. Sendo assim, pelos fatos mencionados acima, consideram-se os pagamentos efetuados em 07/2006, 02/2007, 08/2007 e 10/2007 como fatos geradores de contribuição previdenciária passando a ter natureza salarial, não fazendo jus à benesse previdenciária da não incidência das contribuições sociais sobre tais valores pagos a descoberto.

Em sessão plenária de 18/09/2013, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.720 (fls. 1.354 a 1.378), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA VALE ALIMENTAÇÃO E VALE REFEIÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

O bônus de contratação (hiring bonus) não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, independente da nomenclatura conferida pelo contribuinte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.”

A decisão foi assim registrada:

“Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, sobre a não integração ao salário de contribuição dos pagamentos referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido à ausência de atas que comprovem eleição para escolha de comissão negociante da PLR, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento ao recurso, sobre a não integração ao salário de contribuição dos pagamentos referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido a não extensão do pagamento de PLR a todos os segurados empregados, nos termos do voto do Relator; d) em dar provimento ao recurso, quanto à PLR, na questão da entrada na empresa de segurados em 07/2006, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, sobre a não integração ao salário de contribuição dos pagamentos referentes à Participação nos Lucros e Resultados, nos pagamentos de 07/2006 e 02/2007, devido a ausência de fixação de direitos substantivos, nos termos do voto da Redatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em anular o lançamento de bônus de admissão pela existência de vício, quanto à descrição do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram pela não existência de vício; c) em qualificar o vício no bônus de admissão como material, por estar ligado à descrição do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em qualificar o vício como formal; d) em negar provimento ao recurso, sobre a não integração ao salário de contribuição dos pagamentos de 02/2007, referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido às regras para obtenção dos direitos substantivos não estarem previstos no acordo de PLR, nos termos do voto da Redatora. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; e) em negar provimento ao recurso, sobre a não integração ao salário de contribuição dos pagamentos de 10/2007, referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido à ausência de acordo com entidade (sindicato) representativa da categoria, nos termos do voto da Redatora. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; f) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa no lançamento por descumprimento de obrigação principal 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; g) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa, por descumprimento de obrigação acessória, o art. 32A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto

do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente. Redatora: Bernadete de Oliveira Barros. Sustentação oral: Celso Costa. OAB: 148.255/SP. Declaração de voto: Mauro José Silva.

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/02/2015 e, em 09/03/2015, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de fls. 1.380 a 1.382, prolatando-se o Acórdão de Embargos nº 2401-004.231, de 10/03/2016 (fls. 1.402 a 1.413) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Acolhem-se os embargos declaratórios, para sanar o vício apontado, quando existente contradição no julgado entre o dispositivo do acórdão, de um lado, e o voto condutor e a ementa, de outro.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Acolhem-se os embargos declaratórios, para sanar o vício apontado, quando existente omissão no julgado na parte do voto condutor e da ementa, concernente ao critério de recálculo da multa adotado pelo colegiado por ocasião do julgamento do recurso voluntário, tendo em vista a aplicação da retroatividade benigna.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO, para acolher o recurso e sanar os vícios apontados pela Fazenda Nacional, no que tange ao critério para recálculo das multas, tendo em vista à aplicação da retroatividade benigna, e ao bônus de contratação, mantida intacta a parte dispositiva do acórdão embargado. Fez sustentação oral o Dr. Celso Costa – OAB/SP 148.255.

Foi o processo novamente encaminhado à PGFN em 08/04/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.422) e, em 13/05/2016, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.423 a 1.444 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.445), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **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 de 29/06/2016 (fls. 1.447 a 1.461).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

Da multa por descumprimento da obrigação principal

- antes das inovações da MP nº 449, de 2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 1991, o lançamento do principal era realizado separadamente, em NFLD, incidindo a

multa de mora prevista no artigo 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991 (recolhimento insuficiente do tributo), além da lavratura do Auto de Infração, com base no artigo 32, da Lei nº 8.212, de 1991 (multa isolada pela falta de declaração da verba tributável em GFIP);

- com o advento da MP nº 449, de 2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, e, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), foi determinada apenas a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996;

- no presente feito, houve lançamento de Contribuições Sociais em decorrência da atividade de fiscalização, logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996);

- as Contribuições Previdenciárias em cobrança dizem respeito a período anterior a 30/11/2008, data estabelecida pela Instrução Normativa RFB nº 1.207, de 2010, como marco divisor para análise da forma correta para aferição da multa mais benéfica ao Contribuinte;

- assim, conforme o disposto no inciso I, do art. 4º, da citada Instrução Normativa, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, IV, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

No que diz respeito à multa por descumprimento da obrigação acessória, a Fazenda Nacional reitera os termos expostos quanto à multa da obrigação principal para que se aplique, na mesma linha de raciocínio, a norma mais benéfica.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida a fim que prevaleça a forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 2010.

Cientificado dos acórdãos, do Recurso Especial da e do despacho que lhe deu seguimento em 15/09/2016 (Aviso de Recebimento de fls. 1.466), o Contribuinte, em 29/09/2016, ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.469 a 1.490 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.468) e o Recurso Especial de fls. 1.533 a 1.586, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.532).

Em sede de Contrarrazões, foram apresentados os seguintes argumentos:

- antes do advento da Lei nº 11.941, de 2009, a legislação previdenciária previa as seguintes multas:

- multa de mora: incidente sobre as contribuições em atraso, era graduada em diferentes percentuais de acordo com a fase processual que se encontrava o débito (artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991);
- multa por descumprimento de obrigação acessória: aplicável aos casos de omissão de fatos geradores na GFIP, era calculada com base em um valor-

padrão mínimo que era utilizado como fator de multiplicação a ser aplicado conforme o número total de segurados (artigo 32, parágrafos 4º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991);

- após o advento da Lei nº 11.941, de 2009, a legislação previdenciária passou a prever as seguintes multas:

- multa de mora: incidente sobre as contribuições sociais pagas em atraso sob os percentuais previstos no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, em termos práticos, a multa de mora aplicável passou a ser calculada à taxa de 0,33% do valor do débito apurado por dia de atraso, limitada ao percentual máximo de 20% (artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991);
- multa por descumprimento de obrigação acessória: aplicável aos casos de ausência de entrega e incorreções ou omissões de fatos geradores na GFIP, passou a ser calculada (i) pela multiplicação do valor fixo de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas e (ii) 2% ao mês sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, na hipótese de falta ou atraso na entrega, respeitando-se, em ambos os casos, os valores mínimos de R\$ 200,00 (omissão) ou R\$ 500,00 (demais casos) (artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991);
- multa de ofício: aplicável aos casos de lançamento de ofício no percentual de 75% para os casos de falta de pagamento, percentual este também aplicado para os demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996);

- como se pode ver, no âmbito previdenciário, se antes aplicava-se apenas a multa de mora e a multa por descumprimento de obrigação acessória aos lançamentos realizados pelo INSS, após a alteração a legislação passou a prever mais uma multa, qual seja, a multa de ofício no percentual de 75%, que já era prevista para os demais tributos federais;

- contudo, a nova previsão tratou de inserir multa de ofício, cuja natureza, conforme exposto, não equivale à da multa de mora;

- nesse contexto, e em virtude do princípio da retroatividade benigna, insculpido no artigo 106, inciso II, *alínea "c"*, do CTN, as autoridades fiscais buscaram, de forma acertada, aplicar a penalidade que, em princípio, seria mais benéfica ao Contribuinte;

- como se depreende de seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional tenta comparar a "nova" multa de ofício de 75% (artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991) com uma "somatória de multas", como se esta "nova" multa representasse a antiga multa de mora (redação do artigo 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991) e a multa por descumprimento de obrigação acessória (redação do artigo 32, parágrafos 4º e 5º, da Lei nº 8.212, de 1991);

- não é razoável a pretensão de se comparar a multa única prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com aquela anteriormente prevista para a mora no recolhimento do tributo, porquanto inexistia, à época dos fatos, previsão legal de multa de ofício;

- em relação ao suposto erro no preenchimento da GFIP, a multa vigente à época dos fatos geradores estava prevista nos parágrafos 4º e 5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam multiplicadores em função do número de segurados;

- ocorre que, após o advento da Lei nº 11.941, de 2009, os referidos dispositivos foram revogados e passou a valer a regra prevista no artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991;

- assim, conforme decidido no acórdão recorrido e tendo em vista a aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106, do CTN, o artigo 32-A deve ser aplicado em relação ao suposto descumprimento das obrigações acessórias;

- nesse sentido, inaplicável a multa por lançamento de ofício, estabelecida no artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, já que esta limita-se ao não recolhimento de Contribuições Previdenciárias, não se impondo ao descumprimento da obrigação acessória;

- diante do exposto, conclui-se que o acórdão recorrido não merece reparos, uma vez que aplicou as normas mais benéficas ao Contribuinte, seja o artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o artigo 61, da Lei nº 9.430, de 1996, seja o artigo 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento parcial, em relação às matérias a seguir especificadas, conforme despacho de 16/06/2017 (fls. 2.027 a 2.048):

- ausência de fixação de direitos substantivos – ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado distribuível;

- ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos – necessidade de apresentação de relatórios de avaliação; e

- ausência de acordo com o sindicato da categoria.

Contra o seguimento parcial do Recurso Especial o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 2.056 a 2.069, rejeitado pelo Despacho de Agravo de fls. 2.161 a 2.169.

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, o Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- especificamente em relação ao Plano de PLR para o ano-calendário 2006, o acórdão recorrido dividiu o requisito de "regras claras e objetivas" em dois aspectos, que sequer estão previstos na Lei nº 10.101, de 2000:

- ausência de fixação de direitos substantivos - necessidade de fixação prévia, no próprio texto do programa de PLR, do percentual do lucro que seria distribuído aos empregados; e

- ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos - necessidade de apresentação das avaliações de desempenho individuais para aferição individualizada da regularidade e conformidades dos valores pagos com os termos do plano.

Da ausência de fixação de direitos substantivos - da inexistência de regra que determine a fixação do exato percentual do lucro distribuível no programa de PLR (aplicável ao Plano de PLR para o ano calendário 2006 - pagamentos em 07/2006 e 02/2007)

- o Plano de PLR para o ano calendário 2006, na cláusula 6ª, estabeleceu que os pagamentos seriam baseados nos critérios de (i) índice de lucratividade do Contribuinte e (ii) programa de metas dos empregados;

- uma vez verificado lucro decorrente das atividades do Contribuinte - como, de fato, aconteceu - e tendo sido os empregados devidamente avaliados segundo o programa de metas, os pagamentos de PLR estavam garantidos;

- portanto, especificamente em relação ao índice de lucratividade o Anexo I, do referido plano, garantiu aos empregados que o valor a ser pago corresponderia a no mínimo 3% e no máximo 21% do resultado do Contribuinte;

- assim, ainda que não tenha sido previamente estipulado o percentual exato do lucro que foi pago, as regras do Plano de PLR para o ano calendário 2006 são extremamente claras em relação ao que foi pactuado com os empregados, que sabiam exatamente que receberiam, mesmo se a lucratividade do Contribuinte fosse baixa, o percentual mínimo e aceitaram expressamente estas condições;

- no sentido de que não existe na Lei nº 10.101, de 2000, qualquer obrigatoriedade de que no programa de PLR haja a expressa fixação do percentual do lucro a ser distribuído, já se manifestou a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 9202-00.503, indicado como paradigma, e do Acórdão nº 205-01.331;

- para a regularidade do pagamento de PLR, é relevante que as partes acordem nas regras e metas a serem cumpridas, que haja diálogo entre empresa, empregados e sindicatos e que todos os envolvidos sejam capazes de compreender as diretrizes para o pagamento de PLR (nessa linha os Acórdãos nºs 9202-01.607e 2402-02.508).

Da ausência de fixação de regras relativas à obtenção dos direitos substantivos - da inexistência de regra que autorize à RFB solicitar relatórios de avaliação individual e aferir o cumprimento das metas (aplicável ao Plano de PLR para o ano calendário 2006 - pagamentos realizados em 02/2007)

- especificamente em relação ao programa de metas, o Anexo II estabeleceu normas gerais acerca das metas que seriam atribuídas a cada um dos empregados do Contribuinte e de que formas estes seriam avaliados;

- nesse sentido, frente às metas individualmente estabelecidas, existiam cinco grupos principais de fatores de avaliação a serem atendidos (Capacidade Analítica, Relacionamento, Comunicação, Gerenciamento e Características Individuais), para os quais foram necessariamente atribuídas um dos cinco conceitos possíveis (Excelente - E, Mais que Satisfatório - MS, Satisfatório -S, Não Satisfatório - NS e Insuficiente -I);

- diferentemente do que consta do voto vencedor do acórdão recorrido, o Contribuinte acostou aos autos exemplos de avaliações individuais dos empregados, a fim de

demonstrar a efetiva aplicação de um sistema de avaliação, ainda que a Lei 10.101, de 2000, não exigisse tal requisito;

- portanto, todos os mecanismos de aferição, apesar de não pormenorizadamente explicados no corpo do Plano de PLR, o que inviabilizaria até mesmo sua negociação, decorreram das regras nele previstas;

- o voto vencedor do acórdão recorrido, por sua vez, ignorou os documentos e explicações apresentadas e entendeu que não teria sido possível verificar a regularidade e a conformidade dos valores pagos de PLR com os critérios e parâmetros fixados no referido plano;

- se não existissem regras claras e objetivas, indaga-se por qual motivo o voto vencedor entendeu que seriam necessários os relatórios de avaliação para aferir justamente os parâmetros do plano;

- em outras oportunidades, o CARF já se pronunciou no sentido de que programas de PLR prescindem de critérios de avaliação individual dos empregados (Acórdão nº 205-00.563).

Da ausência de acordo com o sindicato da categoria - da validade de Acordo Coletivo celebrado com a Confederação Sindical para todas as empresas do grupo econômico (aplicável ao Acordo Coletivo de PLR para o ano calendário 2007 - pagamentos em 10/2007)

- em relação a este tópico, o voto vencedor do acórdão recorrido entendeu que o Acordo Coletivo de PLR para o ano-calendário 2007 não teria sido negociado e elaborado pelo Sindicato;

- ocorre que o Acordo Coletivo de PLR foi celebrado entre o Contribuinte e as demais sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico e à Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro ("CONTRAF/CUT");

- após a assinatura do Acordo Coletivo de PLR válido para todas as sociedades do grupo econômico do qual faz parte, o Contribuinte, bem como outras duas sociedades do seu grupo econômico, levaram-no a arquivamento perante o Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do RJ ("SEMC-RJ"), sindicato este que as representa localmente no estado do Rio de Janeiro;

- dessa forma, não restam dúvidas sobre a legitimidade de representação dos empregados do Contribuinte por meio da Confederação que representa todo o seu grupo econômico, qual seja, a CONTRAF/CUT;

- este mesmo Acordo Coletivo de PLR para o ano-calendário 2007 já foi objeto de questionamento no bojo do processo administrativo nº 16682.720575/2011-11, oriundo de autos de infração lavrados pela RFB em face do BTG Pactual Asset Management S/A DTVM, sociedade do grupo econômico do Contribuinte que também é filiada ao SEMC-RJ, restando ao final decidido que a celebração do Acordo Coletivo com a CONTRAF/CUT e o posterior arquivamento junto ao SEMC-RJ atendem perfeitamente ao requisito contido no artigo 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, nos termos do Acórdão nº 2401-003.112;

- ademais, o referido Acordo Coletivo de PLR foi objeto de outros Autos de Infração lavrados contra sociedades do grupo econômico do Contribuinte, nos quais sequer foi questionada a participação sindical por meio da CONTRAF/CUT, como se vê nos processos administrativos n.ºs 16682.720.128/2012-43, 16682.720.449/2012-48 e 16682.720.122/2012-76, todos já encerrados com decisões finais favoráveis.

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

O processo foi encaminhado à PGFN em 18/03/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.177) e, em 28/03/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.198), foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 2.178 a 2.197, contendo os seguintes argumentos:

Da inadmissibilidade do Recurso Especial

- inicialmente, cumpre registrar que o recurso do Contribuinte não merece sequer ser conhecido, eis que não restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial;

- sobre a ausência de regras claras e objetivas, o Colegiado *a quo* entendeu que o descumprimento foi mais amplo do que a não determinação do percentual do resultado a ser distribuído ou a ausência de apresentação dos relatórios de avaliação dos funcionários e, portanto, a negativa se deu em razão de outras irregularidades, além das indicadas pelo Contribuinte;

- com efeito, de acordo com o Colegiado *a quo* o Contribuinte utilizou critérios subjetivos para definir o montante a ser pago, não divulgados no plano de PLR, distribuindo indevidamente verbas substancialmente diferentes a funcionários que haviam tirado a mesma nota avaliativa, visto que, apesar de serem estabelecidos percentuais mínimo e máximo (no mínimo 3% e no máximo 21%) a serem distribuídos a título de PLR, não havia publicidade no que se refere aos critérios para escolha de qual percentual seria aplicado a cada empregado, ferindo o direito do trabalhador de conhecer previamente quais metas deveria cumprir para chegar mais próximo ao percentual máximo de distribuição de PLR;

- enfim, foi a falta de estabelecimento/divulgação de metas a serem alcançadas pelo empregado, e não propriamente a falta de divulgação do percentual exato a ser distribuído a título de PLR, que levou a Turma recorrida a concluir inexistirem regras claras e objetivas;

- essas peculiaridades não estão presentes nos acórdãos indicados como paradigma, logo, tratando-se de situações fático-jurídicas diversas, não há que se falar em divergência jurisprudencial e, conseqüentemente, não merece ser conhecido o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Da participação nos lucros e resultados

- para que o pagamento a título de PLR seja afastado da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

- *A verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000.*

- *O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho emproado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR, de maneira que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.*
 - *O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;*
 - *O desempenho extraordinário do trabalhador, visando atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.*
- *Tem que resultar de negociação formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo;*
- *Das negociações suso citadas, deverão resultar instrumentos formais que registrem o plano de incentivo à produtividade adotado pela empresa, os objetivos a serem alcançados na execução de tal plano, as regras claras e objetivas definidoras dos direitos substantivos dos trabalhadores, bem como as regras adjetivas, abarcando os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, etc.*
- *A negociação entre empresa e trabalhadores tem que ser concluída previamente ao período de execução do plano, de modo que os empregados dele participem com a perfeita e exata noção do que, do quanto, do quando e do como fazer para o atingimento dos objetivos pactuados, do quanto receberão pelo seu sucesso, e de como serão avaliados para fazerem jus à PLR prometida.*
- *O instrumento formal resultante do acordo em realce tem que ser arquivado previamente na entidade sindical dos trabalhadores;*
- *A PLR não pode substituir, tampouco complementar a remuneração devida a qualquer empregado;*
- *A PLR não pode ser distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;*

- a ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR, pois somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, estão fora da esfera de tributação da Contribuição Previdenciária;

- nesse sentido, a sólida jurisprudência do CARF (Acórdão 2401-00545) e também do STJ (Resp. 856160/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJe 23/06/2009);

- no que toca à clareza e objetividade demandada pela norma, cumpre ressaltar que se exige seja conferido o direito dos trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber, a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos estipulados forem cumpridos;

- no caso concreto não ficou estabelecido no acordo a qual parcela do lucro os funcionários teriam direito caso fossem cumpridos os objetivos, inexistindo sequer o estabelecimento de requisitos a serem atendidos pelos empregados, o que ofende o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000;

- a essencialidade deste último requisito se evidencia na medida em que, sem o conhecimento prévio pelos empregados dos critérios e metas que deverão observar, não terão eles mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e não poderão se empenhar para alterar ou melhorar o resultado de período já encerrado;

- assim, observa-se que pela sistemática implementada na avença, o recebimento da verba sob debate não se vincula a nenhum critério pré-estabelecido quanto ao desempenho do empregado;

- em verdade, o pagamento da denominada “participação nos lucros” pelo Contribuinte não mantém nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados, retratando o formato da verba nitidamente caráter de complemento salarial;

- repita-se que as metas financeiras do presente Programa não foram quantificadas nem parametrizadas com qualquer valor, bastando existir o lucro para exsurgir o seu pagamento;

- segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da norma para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7º, inc. XI, da Constituição Federal de 1988 e regulamentada pela Lei nº 10.101, de 2000 (Acórdãos nºs 2302-003.290 e 9202-002.986);

- das razões ora trazidas à baila decorre a conclusão de que plenamente correto o lançamento efetuado pela Fiscalização nestes autos.

Ao final, a Fazenda Nacional requer o não conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Fl. 17 do Acórdão n.º 9202-008.457 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 12448.723500/2011-12

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional.

No presente processo, encontram-se em julgamento os seguintes Autos de Infração:

- **Debcad 37.329.228-7**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte patronal e a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - RAT;

- **Debcad 37.329.229-5**, referente às Contribuições Previdenciárias, parte dos segurados, não descontadas, incidentes sobre remunerações pagas a empregados que prestaram serviços à atuada;

- **Debcad 37.329.230-9**, referente às Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa destinadas a terceiros (FNDE e INCRA);

- **Debcad 37.329.227-9 (CFL 68)**, lavrado em razão de a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 27 a 49, constituem fatos geradores das Contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a título de vale alimentação e refeição, PLR e Bônus de Contratação, no período de 07/2006, 02/2007 e 08/2007 a 12/2007.

O Recurso Especial do Contribuinte, na parte em que teve seguimento, visa rediscutir, relativamente à PLR, as seguintes matérias:

- **ausência de fixação de direitos substantivos – ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado distribuível;**

- **ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos – ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado a ser distribuído;** e

- **ausência de acordo com o sindicato da categoria.**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por sua vez, visa rediscutir a 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.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo, alegando inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas, especificamente quanto à ausência de regras claras e objetivas, uma vez que o descumprimento teria sido mais amplo que os aspectos apontados pelo Contribuinte em seu Recurso Especial, de sorte que convém examinar as situações fáticas retratadas nos julgados em confronto.

Primeiramente, cabe especificar os Planos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) identificados pela Fiscalização:

- PLR datado de 28/06/2006, com prazo de vigência de dois anos, apresentado como o regulamento das participações nos lucros distribuídos em **07/2006 e 02/2007**;

- Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2007 (FENABAN), para os valores distribuídos em **10/2007**.

Relativamente às razões que levaram o Colegiado a manter a tributação das verbas acima, pagas a título de PLR em 07/2006, 02/2007 e 10/2007, o voto assim registra:

A fiscalização constatou que **o sindicato não integrou a comissão que negociou e elaborou os termos do acordo que criou o PLR da empresa pago em 10/2007**.

A Lei 10.101/00 estabelece, em seu art. 2º, na redação vigente à época, que:

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;

O inciso I, transcrito acima, estabelece, de forma cristalina, que o sindicato deveria integrar a comissão escolhida pelas partes.

Assim, entendo que a não participação do sindicato nas negociações do PLR da empresa implica descumprimento o dispositivo legal transcrito acima.

Tal entendimento encontra esteio no Supremo Tribunal Federal que já se pronunciou no sentido de que a negociação requerida para fins da PLR é coletiva, não sendo prescindível a participação do sindicato, consoante ADIn nº 1.361-1-DTF – TRT 3ª R., 1ª T., RO nº 8.610/96, Rel. Mônica S. Lopes, DJMG 12/10/96, p. 5.

Dessa forma, conclui-se que a PLR da recorrente foi paga em desacordo com a Lei 10.101/00, devendo, por esse motivo, integrar o salário de contribuição.

O outro motivo apontado pela fiscalização foi a ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas

O documento apresentado não esclarece qual a regra ou o critério para escolha do percentual, ficando a cargo do empregador a sua fixação, como também não informa em que ocasiões esse percentual pode ser ultrapassado.

Da mesma forma, **o documento da PLR não define o percentual do lucro a ser distribuído aos empregados.**

Portanto, restou demonstrado que **o acordo não foi claro quanto ao valor da premiação, uma vez que, ao estabelecer que o percentual máximo pode ser superior a um percentual estipulado, dá margem a diversas interpretações** quanto ao direito substantivo do trabalhador.

Ou seja, **os trabalhadores da recorrente não sabiam previamente qual percentual iriam receber, ou qual meta teria que atingir para receber certa quantia.**

Outro documento fixa as notas da avaliação dos empregados, sendo que a revisão final dessas avaliações será feita por comitê indicado pela diretoria da própria empresa.

E, apesar de intimada por meio dos TIFs, **a recorrente não apresentou os instrumentos de aferição das metas, correlacionando os valores pagos a cada empregado com as suas respectivas aferições.**

Dessa forma, **a empresa descumpriu o disposto no parágrafo primeiro do art. 2º, da Lei 10.101/00, ao deixar de fazer constar, no acordo pactuado, regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, bem como os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.**

E como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, a referida verba, paga pela recorrente em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Portanto, em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

Verifica-se, ainda, que as regras para obtenção dos direitos substantivos não estão previstos no acordo de PLR do ano de 2006, pago em 02/2007.

o fato de a empresa não ter apresentado os relatórios de avaliação dos empregados a impossibilitou de verificar a regularidade e a conformidade dos valores pagos com os parâmetros fixados no instrumento celebrado.

Assim, entendo que **foi pago valores a título de PLR sem nenhum controle quanto ao cumprimento dos critérios acordados entre empresa e trabalhadores.”** (grifei)

Destarte, da leitura do voto vencedor do acórdão recorrido, verifica-se que o Colegiado entendeu por manter a tributação das verbas pagas a título de PLR, pela inobservância à Lei nº 10.101, de 2000, em razão das seguintes irregularidades:

- falta de participação do sindicato na negociação do acordo que criou o PLR 2007, cujo pagamento ocorreu em 10/2007;

- ausência de regras claras e objetivas no tocante ao PLR 2006, cujos pagamentos ocorreram em 07/2006 e 02/2007; relativamente ao pagamento efetuado em 02/2007, havia ainda regras que não constaram do acordo.

No que diz respeito à ausência de regras claras e objetivas no acordo relativo ao Plano de PLR 2006, o Colegiado apontou uma série de irregularidades, assim discriminadas:

Fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas – pagamentos de 07/2006 e 02/2007

- o documento não esclarece qual a regra ou o critério para escolha do percentual, ficando a cargo do empregador a sua fixação;
- não há informações sobre as ocasiões em que esse percentual pode ser ultrapassado;
- não houve definição do percentual dos lucros que seriam distribuídos;
- não constam do acordo os mecanismos de aferição.

Regras para obtenção dos direitos substantivos – pagamento de 02/2007

- há regras não previstas no acordo;
- não foi apresentado relatório de avaliação para verificação da regularidade dos valores pagos;

Em suma, em relação ao Plano de PLR 2006, que envolveu os pagamentos efetuados em 07/2006 e 02/2007, o Colegiado recorrido entendeu que, quanto à fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, os trabalhadores não sabiam previamente qual percentual iriam receber ou qual meta teriam que atingir para receber determinada quantia, não sendo, portanto, claro quanto ao valor da premiação. O documento da PLR também não teria definido o percentual do lucro a ser distribuído aos empregados. Foi registrado ainda que não foram apresentados instrumentos de aferição das metas.

Ainda quanto ao Plano PLR 2006, relativamente ao pagamento efetuado em 02/2007, o Colegiado entendeu que havia regras não constantes do acordo (que a Contribuinte justificou como sendo regras de avaliação complementar, denominada *performance segmentation* – item 32-a do Relatório Fiscal). Ademais, concluiu-se que teriam sido efetuados pagamentos sem nenhum controle quanto ao cumprimento dos critérios acordados entre empresa e trabalhadores, uma vez que não foram apresentados os resultados das avaliações dos empregados, impossibilitando a verificação da regularidade e conformidade dos pagamentos com os parâmetros fixados no acordo.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, analisadas todas as peculiaridades que levaram o recorrido a considerar que a PLR foi paga em desacordo com a legislação, a conclusão fosse no sentido de que tais peculiaridades não configurariam descumprimento do estabelecido no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Entretanto, relativamente à ausência de regras claras e objetivas quanto ao Plano PLR 2006, a Contribuinte restringiu a fundamentação do acórdão recorrido a apenas dois argumentos - **ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado a ser distribuído** e **necessidade de apresentação de relatórios de avaliação dos funcionários**. Nessa senda, articulou seu Recurso Especial com base em premissa equivocada, já que, como se viu, o julgado guerreado utilizou-se de outros fundamentos, além desses dois, para manter a tributação sobre os pagamentos efetuados a título de PLR 2006.

Assim, conclui-se que assiste razão à Fazenda Nacional, ao asseverar que a razão de decidir do recorrido para a caracterização de ausência de regras claras e objetivas quanto ao

Plano PLR 2006 se deveu a uma série de condições que não se limitam aos dois requisitos elencados no Recurso Especial da Contribuinte.

Ainda assim, os paradigmas indicados pela Contribuinte serão analisados, a ver se efetivamente se revestiriam das características observadas no caso do acórdão recorrido. Nesse passo, constata-se que, para cada uma das matérias que obtiveram seguimento, a própria Contribuinte especificou o pressuposto que, a seu ver, teria sido o único considerado descumprido pelo Colegiado recorrido - **ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado distribuível**, quanto à **ausência de fixação dos direitos substantivos**; e **necessidade de apresentação de relatórios de avaliação**, relativamente à **ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos**.

Destarte, quanto à **ausência de fixação dos direitos substantivos**, a Contribuinte indicou como paradigmas os Acórdãos nºs 2401-003.112 e 9202-00.503, visando demonstrar divergência jurisprudencial quando ao requisito que, a seu ver, teria constituído o único fundamento do acórdão recorrido - **ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado a ser distribuído**. No que tange à **ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos**, foram indicados como paradigmas os Acórdãos nºs 2401-003.112 e 9202-003.105, com o objetivo de demonstrar dissídio interpretativo em face de fundamento que, a seu ver, teria sido o único apontado como descumprido no acórdão recorrido - **ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado a ser distribuído**.

Quanto à primeira matéria - **ausência de fixação dos direitos substantivos - ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado distribuível** - no que diz respeito ao primeiro paradigma, a Contribuinte destaca que o entendimento diverso foi proferido quanto à autuação de empresa do mesmo grupo econômico a que pertence. Não obstante, da leitura do inteiro teor daquele julgado, constata-se que foram apreciados vários planos de PLR da empresa, cada qual com suas nuances e especificidades, e para os quais a Fiscalização apontou motivações diversas na configuração da desconformidade com as disposições da Lei nº 10.101, de 2000.

O trecho do voto colacionado pelo Contribuinte para demonstrar a divergência quanto à fixação dos direitos substantivos analisou o plano de pagamento de PLR denominado PAM DTVM PPRL 2003. Confira-se:

Paradigma - Acórdão nº 2401-003.112

Relatório

São apresentados os instrumentos de negociação que deram origem ao pagamento de participação nos lucros ou resultados, aos quais nos reportaremos pelos mesmos códigos definidos pela Autoridade Lançadora. São eles os seguintes:

a) **PAM DTVM PPRL 2003: plano de pagamento de PLR firmado entre a empresa Pactual Asset Management S/A DTVM (autuada) e comissão de empregados, em 17/12/2003, vigente por dois anos e prorrogável por igual período;**

b) **UBS PAM DTVM AC PLR 2007: Acordo Coletivo para pagamento de PLR no exercício de 2007, firmado entre o Banco UBS Pactual S/A e Coligadas (dentre estas a autuada) e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Município**

do Rio de Janeiro, em 20/12/2007, com vigência retroativa a 01/01/2007, com expiração em 31/12/2007, com possibilidade de prorrogação;

c) **UBS PAM DTVM AC PLR 2007 prorrogado:** prorrogação do Acordo citado na alínea anterior, vigente para o ano de 2008;

d) **CCT PLR Bancos 2007:** Convenção Coletiva de Trabalho para pagamento de PLR aos empregados dos Bancos no exercício de 2007, firmada em 18/10/2007, com vigência de 01/09/2007 a 31/08/2008;

e) **CCT PLR Bancos 2008:** Convenção Coletiva de Trabalho para pagamento de PLR aos empregados dos Bancos no exercício de 2008, firmada em 03/11/2008, com vigência de 01/09/2008 a 31/08/2009;

f) **PPRL 2006 UBS Gestora:** plano de pagamento de PLR firmado entre a empresa UBS Gestora de Recursos Ltda (incorporada) e comissão de empregados, em 14/07/2006, vigente por dois anos e prorrogável por igual período.

O fisco apresentou, para cada um desses instrumentos, os motivos que levaram a considera-los como desconformes com a Lei da PLR (Lei n.º 10.101/2000).

Voto

I) Das questões relativas ao pagamento de PLR

Passaremos a **ponderar sobre as razões que levaram o fisco a desconsiderar os instrumentos de negociação para pagamento de PLR**, considerando as verbas decorrentes dos mesmos como sujeitas à tributação.

a) **PAM DTVM PPRL 2003 – pagamento efetuado na competência 01/2007**

a1 – falta de participação dos sindicatos

(...)

a2 – ausência de regras claras e objetivas

A auditoria afirmou que os critérios enunciados no Anexo I (índices de lucratividade) e Anexo II (programa de metas), ambos do Plano de PPR, **não apresentam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e de regras adjetivas.**

(...)

Quis o legislador que a empresa definisse com os seus empregados qual parte do lucro seria partilhada entre os beneficiários, não parecendo razoável que a lei quisesse tratar até da definição de qual o percentual do lucro seria destinado aos empregados.

Concordamos com o recurso, quando expõe que a lei não prevê que na negociação para pagamento da PLR obrigatoriamente deva constar o percentual ou montante do lucro a ser distribuído.

De fato, a destinação do resultado a ser distribuído é uma decisão da alta administração da empresa que irá levar em conta, não apenas o incentivo aos empregados, mas fatores tais como investimentos necessários à continuidade da atividade empresarial, conjuntura do mercado, dentre outros.

Não é razoável supor que a destinação do lucro das empresas tenha que ser dedidida em negociações que ocorrem, via de regra, em período anterior ao da obtenção do resultado. Caso houvesse essa obrigatoriedade, os próprios empregados seriam os prejudicados,

posto que as empresas frente a incertezas da atividade empresarial iriam determinar a distribuição dos lucros no limite mínimo, para não correr riscos de não cumprir o acordado.

No caso sob apreciação, foi previsto na cláusula 5.^a do ajuste que a PLR corresponderá a no mínimo 3% e no máximo 21% do resultado, podendo haver, de acordo com a cláusula 6.^a, até uma destinação superior ao limite máximo.

A fixação de limites no acordo, que nem seria obrigatória, é mais uma garantia fornecida pela empresa aos seus empregados, de que a distribuição respeitará o piso determinado.

Isso exposto, não há como se acolher a tese de que a indicação de limites do lucro a ser distribuído, representaria afronta a Lei da PLR, por não constar da negociação o exato montante destinado aos trabalhadores. (destaques acrescidos)

No que tange ao segundo paradigma - **Acórdão nº 9202-00.503** - a Contribuinte destacou os seguintes trechos do voto:

Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, limitou-se a prever 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.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

Da leitura dos trechos colacionados, o que se constata é que, de fato, em ambos os julgados a posição foi de que a falta de indicação do quanto de lucro seria repassado aos trabalhadores não representaria afronta à norma de regência. Não obstante, nenhum dos trechos dos paradigmas colacionados pela Contribuinte tratou dos demais aspectos que importaram na decisão do acórdão recorrido acerca da ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, tais como a falta de estabelecimento das metas a serem alcançadas pelo empregado e sua forma de aferição.

Assim, o que se constata é que as situações fáticas examinadas nos paradigmas se distanciam da situação retratada no acórdão recorrido, já que não estavam reunidas, em um mesmo plano, todas as condições sopesadas pelo Colegiado recorrido, ao manter a autuação da PLR, portanto os paradigmas apresentados não são hábeis à demonstração da divergência pretendida.

No tocante à segunda matéria suscitada - **ausência das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos - necessidade de apresentação de relatórios de avaliação** - no acórdão recorrido se consignou, relativamente ao pagamento de 02/2007, que não foram apresentados documentos onde constasse a instrumentalização da aferição das metas de cada

empregado, apenas correlacionando-se os valores pagos a cada empregado de acordo com a aferição da própria empresa, como se vê do voto acima transcrito.

Não se pode perder de vista, entretanto, que para esse mesmo pagamento foram apontadas irregularidades quanto à fixação dos direitos substantivos, inclusive pela existência de regras que não constaram do acordo. Assim, a divergência somente seria demonstrada mediante a comparação de julgados em que estivessem presentes as mesmas circunstâncias examinadas no acórdão recorrido, sendo incabível a consideração da ausência de relatórios de avaliações individuais dos empregados como uma condição isolada, que não daria causa ao desatendimento ao disposto na Lei nº 10.101, de 2000, desconsiderando-se os demais fundamentos que levaram à decisão do Colegiado que proferiu o acórdão recorrido.

O primeiro paradigma indicado pela Contribuinte para esta segunda matéria foi, novamente, o Acórdão nº 2401-003.112, sendo que, desta feita, a passagem do voto reproduzida para demonstrar a divergência referiu-se à análise do plano de pagamento da PLR intitulado UBS PAM DTVM AC PLR 2007. Confira-se:

Paradigma - Acórdão nº 2401-003.112

b) UBS PAM DTVM AC PLR 2007 – pagamentos efetuados nas competências 10/2007 (antecipação) e 02/2008

b1 – falta de participação dos sindicatos

(...)

b2 – não apresentação das documentos de avaliação dos empregados

O fisco, **também para esse acordo, afirmou que seria motivo para desconsideração do acordo o fato da empresa, apesar de intimada por diversas vezes, haver deixado de apresentar os formulários de avaliação individual mencionadas na cláusula 5.ª do instrumento do ajuste em questão.**

Recaímos na mesma questão tratada acima. É que **o relatório fiscal, no item 1.35.2.1 reconhece que no acordo havia as regras quanto à participação e um programa de metas, além de mecanismos de aferição do cumprimento das referidas metas.** Todavia, acusa a empresa de não disponibilizar os relatórios de avaliação dos empregados, de forma que se pudesse verificar se a PLR havia sido paga em conformidade com o ajuste

Conforme nos pronunciamos acima, a falta de apresentação dos citados relatórios não é causa de para que se conclua que o plano de PLR não atende a norma de regência. Esta, vale repetir, estabelece que haja negociação entre empregador e empregados, que resulte em regras claras e objetivas quanto ao direito à verba. **Como visto, o fisco reconhece que tais exigência foram cumpridas.** (destaques acrescidos)

Observe-se que, no caso desse plano de PLR, no lançamento sequer se elencou como motivação para o descumprimento da Lei nº 10.101, de 2000, a ausência de regras claras e objetivas e de mecanismos de aferição que, no caso desse paradigma, foram reconhecidas pela Fiscalização como presentes no acordo. Ressalte-se que no caso do acórdão recorrido, havia regras que sequer integraram o acordo (que a Contribuinte justificou como sendo regras de avaliação complementar, denominada *performance segmentation* – item 32-a do Relatório Fiscal). Portanto, resta claro que esse paradigma não apreciou a questão acerca da repercussão da ausência de apresentação de avaliação individual dos empregados no mesmo contexto do

recorrido, que considerou um conjunto de irregularidades no plano por ele examinado, de sorte que não há como acatá-lo como apto a demonstrar a alegada divergência.

Quanto ao segundo paradigma – **Acórdão nº 9202-003.105** - a Contribuinte transcreve a seguinte passagem do voto:

Como se observa, não há se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em simples discordância da autoridade fiscal em relação aos procedimentos eleitos pela empresa e demais partes envolvidas na elaboração do Plano de PLR.

E, como já vem sendo sedimentado na jurisprudência administrativa, não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaça-las em razão de eventual discordância.

Portanto, cabe à autoridade fiscal exclusivamente verificar se os pressupostos inscritos na Lei nº 10.101/2000 foram observados e se as regras acordadas entre as partes estão sendo cumpridas por ocasião do pagamento da PLR, sendo defeso adentrar aos aspectos substanciais dos acordos, mormente em virtude de não deter conhecimento da rotina da empresa e não ter participado das tratativas.

Na hipótese dos autos, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Acórdão recorrido, de fato, houve observância à necessidade de existência de regras claras e objetivas e, o simples fato de a empresa se aprofundar mais nesse regramento de maneira interna, a partir de programa de avaliação de desempenho de todos os seus empregados consolidado no "Sistema de Gestão de Desempenho", não é capaz de macular o Plano de PLR, sobretudo quando se comprova que os funcionários a serem beneficiados são cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, como se vislumbra no caso vertente.

Mais a mais, a maioria dos Acordos e/ou Convenções Coletivas são elaboradas por Sindicatos das respectivas categorias de maneira ampla, o que não impede as empresas participantes de melhor aclarar o regramento geral preestabelecido levando em consideração suas especificidades, conquanto que não contrarie os termos do Acordo.

Em outras palavras, a partir de um Acordo e/ou Convenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidade as peculiaridades de cada uma, conquanto que tais diretrizes, igualmente, sejam de conhecimento de todos os funcionários, com o fito de lhes conferir a devida segurança de que receberão sua participação nas hipóteses de atingimento das metas/objetivos estabelecidos.

Observa-se que no paradigma, o Colegiado manifestou o entendimento de que, se a empresa comprova que há regras no acordo firmado pelas partes para pagamento da PLR, deve-se considerar que foi atendido o requisito legal previsto no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, já que a questão das metas serem claras e objetivas deve ser ponderada sob a ótica de patrão e empregados e não pela visão do Fisco. Além disso, o Colegiado entendeu que a existência de diretrizes em outros documentos, desde que cientificadas às partes interessadas e que não contrariem as regras do acordo, não macularia o Plano de PLR.

Entretanto, não se pode extrair desse julgado que o Colegiado tenha examinado hipótese em que relatórios de avaliação individual, que pudessem corroborar o cumprimento das condições estabelecidas no Acordo ou Convenção Coletiva, tenham deixado de ser apresentados pela empresa quando intimada para tal, não havendo no paradigma qualquer pronunciamento nesse sentido. Ademais, no caso do acórdão recorrido não há registro no sentido de que as regras

não constantes do acordo tratar-se-iam apenas de aprofundamento das condições a serem cumpridas. Tratava-se, na verdade, de sistemática de avaliação complementar sobre a qual não há notícia de que tenha sido cientificada aos empregados, tampouco se sabe se contrariaria as regras do acordo.

Assim, como já exposto, no acórdão recorrido foi elencada uma série de irregularidades que levaram à conclusão do Colegiado acerca da tributação dos valores pagos a título de PLR e, dessa forma, para demonstração de divergência, faz-se necessário que os paradigmas tenham enfrentado as mesmas circunstâncias presentes no acórdão recorrido.

Com efeito, não se pode afirmar, em relação aos julgados indicados como paradigmas, que os respectivos Colegiados adotariam a mesma conclusão em face da reunião de todas as irregularidades apreciadas no acórdão recorrido quanto ao plano de PLR ali examinado.

Assim, ausente a similitude fática entre o julgado guerreado e os paradigmas, não restou demonstrado o alegado dissídio interpretativo, razão pela qual não conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte quanto às matérias ausência de fixação de direitos substantivos - ausência de critério para determinação exata do percentual do resultado distribuível e ausência de fixação das regras relativas à obtenção dos direitos substantivos - necessidade de apresentação de relatórios de avaliação.

Esclareça-se, por oportuno, que não há óbice à rediscussão da matéria **ausência de acordo com o sindicato da categoria**, visto que tal irregularidade foi apontada quanto a instrumento de negociação que deu origem ao pagamento da PLR de 2007 (pagamento efetuado em 10/2007), para o qual não foi relatado o descumprimento de qualquer outro requisito.

Mais uma vez, o paradigma indicado foi o Acórdão nº 2401-003.112, que diz respeito a empresa do mesmo grupo econômico do Contribuinte. Entretanto, para a demonstração da divergência acerca da ausência de acordo com entidade representativa da categoria (sindicato), verifica-se que estavam sob exame os mesmos instrumentos que respaldaram o Plano apreciado no acórdão recorrido, de forma que o paradigma é plenamente apto a demonstrar a divergência jurisprudencial alegada, devendo, portanto, o apelo da Contribuinte ser conhecido quanto a essa matéria.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas quanto à matéria ausência de acordo com o sindicato da categoria, e passo a analisar-lhe o mérito.

De plano, esclareça-se que o que ora se aprecia é o pagamento efetuado em 10/2007, que, conforme informação da própria Contribuinte às fls. 216, do Anexo VII, tem como instrumento a Convenção Coletiva de Trabalho relativa à PLR dos Bancos de 2007 (fls. 420 em diante, Anexo XII). Assim, conforme o Relatório Fiscal de fls. 27 a 49, o pagamento em tela foi efetuado com base em negociação com os Sindicatos dos Empregados de Estabelecimentos Bancários e não com o Sindicato dos Empregados de Mercado de Capitais (SEMC-RJ), que representa a categoria dos empregados da Contribuinte, razão pela qual o Colegiado recorrido manteve a exigência de Contribuições Previdenciárias.

Relativamente à participação do sindicato representativo da categoria de trabalhadores, quando da negociação de Planos de Participação nos Lucros e Resultados, necessário se faz analisar a legislação de regência.

As Contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, possuem assento constitucional na alínea “a”, do inciso I, e no inciso II, do art. 195, da Carta Magna de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a Constituição de 1988 deixou claro que as Contribuições Previdenciárias incidem sobre a folha de salários e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente de sua denominação.

Nesse passo, o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, especificou a base de cálculo das Contribuições no conceito de salário-de-contribuição, tratando também de elencar as exceções:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Ressalte-se que a exclusão de valores pagos a título de PLR, com base em lei específica, já era desígnio da própria Constituição Federal de 1988:

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.

Seguindo o comando constitucional, a Lei 10.101, de 2000, ao estabelecer as regras para as negociações entre trabalhadores e empregadores, com vistas ao pagamento de PLR, assim dispôs:

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.

Quanto a Plano de PLR instituído por meio de Convenção Coletiva, como é o presente caso, não há dúvida no sentido de que o instrumento tem de ser firmado com o sindicato representativo da categoria profissional dos empregados e da categoria econômica da empresa que institui o Plano, e não com outros sindicatos. Destarte, a princípio, não haveria como acatar-se como PLR passível de exclusão da tributação pelas Contribuições Previdenciárias, pagamento efetuado com base em Convenção Coletiva firmada com a FENABAN, quando o sindicato representativo da categoria de empregados destinatária do benefício é o SEMC/RJ.

Entretanto, em sede de Impugnação a Contribuinte apresentou Acordo Coletivo firmado entre o Banco UBS Pactual S.A. e Coligadas (entre elas a Contribuinte) com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF/CUT (fls. 539 a 549), argumentando que esse instrumento, combinado com a Convenção Coletiva acima mencionada, teria dado lastro ao pagamento da PLR de 10/2007. Nesse passo, ponderou que a ausência do sindicato representativo dos trabalhadores na Convenção Coletiva dos Bancos/2007 teria sido suprida por esse Acordo Coletivo firmado com a CONTRAF/CUT, posteriormente arquivado no sindicato da categoria, o SEMC-RJ (fls. 556).

Na ocasião do julgamento em primeira instância, a DRJ limitou-se a registrar:

10.7. Deve-se notar que no acordo coletivo apresentado na Impugnação, datado de 20/12/2007, também não tem participação do sindicato representante da categoria.

Com efeito, o único óbice aventado pela DRJ foi a falta de participação do sindicato representante da categoria, porém não houve restrição quando ao acordo, em si, no que tange à sua eventual ligação com a Convenção Coletiva da FENABAN.

Analisando o citado Acordo Coletivo, firmado em 20/12/2007 com a CONTRAF/CUT, constata-se a previsão de pagamento até 15/02/2008, oportunidade em que deveria ser descontado o valor do pagamento já efetuado com base na Convenção Coletiva FENABAM (cláusula sexta, fls. 540). Ademais, consta às fls. 556 que esse Acordo Coletivo com a CONTRAF/CUT foi arquivado no SEMC-RJ, que é o sindicato representativo da categoria dos trabalhadores da Contribuinte.

Assim, no presente caso, não há como dizer que não teria havido a participação do sindicato da categoria. Embora a Convenção Coletiva FENABAN efetivamente não tenha contado com a participação direta do SEMC-RJ, no entender desta Conselheira ocorreu uma participação indireta, consistente em uma espécie de homologação tácita da conjugação da Convenção Coletiva FENABAN com o Acordo Coletivo CONTRAF/CUT, representado pelo arquivamento deste último no SEMC-RJ. Tal conclusão escora-se no fato de que, caso o SEMC-RJ não houvesse concordado com a combinação da Convenção FENABAN com o Acordo CONTRAF-CUT - inclusive com a compensação, no pagamento de 2008, relativo ao Acordo, do valor que fora recebido em 2007 por força da Convenção - obviamente não teria arquivado o respectivo instrumento.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso do Contribuinte, relativamente ao pagamento efetuado em 10/2007, por força da Convenção Coletiva FENABAN.

Por último, cabe examinar questão trazida pela Contribuinte em memorial, atinente a fato superveniente à interposição do Recurso Especial, qual seja, a edição da Medida Provisória nº 905, de 11/11/2019 (DOU de 12/11/2019), que, dentre outros efeitos, alterou o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, analisada no presente voto. Dita Medida Provisória assim registra, conforme consta no sítio do Palácio do Planalto na Internet:

Participação nos lucros e prêmios

Art. 48. A Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 2º**

I - comissão paritária escolhida pelas partes; [\(Produção de efeitos\)](#)

.....

De fato, foram promovidas alterações no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, e o argumento da Contribuinte é no sentido da aplicação imediata da MP ao caso ora em julgamento.

Primeiramente, cabe trazer à colação as regras de aplicação da lei no tempo, estabelecidas nos artigos 106 e 144, do Código Tributário Nacional:

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

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

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Compulsando-se a Medida Provisória em tela, verifica-se que não consta qualquer registro no sentido de que as alterações promovidas pelo art. 48 no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, seriam de natureza interpretativa, como exige o CTN, de sorte que ditas alterações estabelecem efetivamente um novo regime jurídico, aplicável apenas aos fatos geradores futuros.

Ainda que assim não fosse - o que se admite apenas para argumentar - não há dúvida no sentido de que a alteração que a Contribuinte quer ver aplicada de imediato ao seu caso foi promovida pelo art. 48, e dita alteração é relativa ao art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000. Nesse passo, constata-se que a própria MP estabeleceu uma condição para a produção de efeitos dessas alterações, contida no art. 53, da mesma MP. Isso fica evidente no texto acima colacionado, pela aposição do *link*/lembrete “**Produção de efeitos**”, logo adiante da alteração, alertando e direcionando para a regra a ser observada. E essa regra, para a qual o *link* direciona, é exatamente a contida no citado art. 53 da MP:

Art. 53. Esta Medida Provisória entra em vigor:

(...)

III - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

§ 1º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

I - quanto ao disposto no art. 9º, no art. 12, no art. 19, no art. 20, no art. 21, no art. 25, no art. 26, no art. 28 na parte em que altera o art. 457 e o art. 457-A da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, **no art. 48 na parte em que altera o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, somente quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria;**

Destarte, ainda que a alteração ora em análise fosse de natureza interpretativa – o que se admite apenas por amor ao debate – há regra específica contida na própria MP nº 905, de 2019, condicionando a respectiva produção de efeitos a evento futuro, o que mais uma vez inviabiliza a pretensão da Contribuinte.

Corroborando o posicionamento ora esposado, convém trazer à colação o próprio art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, já alterado pela Medida Provisória nº 905, de 2010, conforme versão atualizada pelo próprio Palácio do Planalto e disponível na Internet:

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; [Produção de efeitos](#) [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 905, de 2019\)](#) (...)

Como se pode constatar, o próprio Poder Executivo, que editou a Medida Provisória nº 905, de 2019, ao promover a divulgação da Lei nº 10.101, de 2000, já alterada pela citada MP, mantém o *link*/lembrete adiante da alteração promovida no art. 2º, o que não deixa dúvida acerca da regra de produção de efeitos a ser observada, insculpida no art. 53 da mesma MP, inclusive no que tange à alteração que a Contribuinte quer ver aplicada imediatamente ao presente caso.

Destarte, por qualquer ângulo que se analise – pelas regras do CTN ou pela regra de produção de efeitos - a Medida Provisória nº 905, de 2019, não é aplicável ao caso ora em julgamento.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas quanto à matéria “**ausência de acordo com o sindicato da categoria**” e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento, entendendo que, embora seja efetivamente necessária a participação do sindicato da categoria, no presente caso não se pode concluir que tal participação não ocorreu, ainda que de forma indireta.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, este é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido. A matéria suscitada é a 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.

Conforme Relatório Fiscal, no mesmo procedimento foram exigidas multas por descumprimento de obrigação principal e obrigação acessória, esta última por falta de declaração em GFIP (Debcad 37.329.227-9, CFL 68), portanto a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a **Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14, de 2009**, e a **Súmula CARF nº 119**:

Súmula CARF nº 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.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

Em síntese, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas quanto à matéria “ausência de acordo com o sindicato da categoria”, relativa ao pagamento de 10/2007 e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo