



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16045.000160/2010-52
ACÓRDÃO	9202-011.908 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	DAN VIGOR INDUSTRIA E COMERCIO DE LATICINIOS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

MULTA PREVISTA EM CCT PELA NÃO IMPLEMENTAÇÃO DE PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DA PLR.

A multa imposta ao empregador por Convenção Coletiva de Trabalho – CCT, decorrente da inércia deste em instituir Programa de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) não tem a mesma natureza jurídica da PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei nº 10.101.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso especial interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonardo Nuñez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 826/839) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 871/874) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 10/05/2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que, por maioria de votos, no que importa ao debate, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento no levantamento “*PL – Participação nos Lucros e Resultados*”, consubstanciada no **Acórdão CARF nº 2201-010.605** (e-fls. 801/823), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria que o despacho de admissibilidade passa a rotular como (i) “**Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – incidência de contribuições sociais sobre multa prevista em convenção coletiva pela não implementação de PLR**”, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2006

(...)

MULTA PREVISTA EM CCT. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A multa imposta ao empregador por Convenção Coletiva de Trabalho, decorrente da inércia deste em instituir Programa de Participação nos Lucros não tem a mesma natureza da PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei 10.101/00. Ademais, não é paga por liberalidade, não se constitui em gratificação e não corresponde a contraprestação por serviços prestados.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre a rubrica alimentação “*in natura*” e, ainda, o apurado no Levantamento PL – Participação nos Lucros e Resultados. Vencidos os Conselheiros Débora Fófano dos Santos, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Francisco Nogueira Guarita, Relator, que deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 179/210), após notificado em 27/04/2010, insurgindo-se em face do lançamento de ofício (Debcad 37.239.285-7), especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 23/36).

O lançamento se efetivou por meio de Auto de Infração, relativo ao exercício 2006, que apurou contribuições previdenciárias devidas pela empresa (patronal), incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais. A fiscalização também se referiu as contribuições de Terceiros, lançadas em processo apenso.

Consta que os fatos geradores que motivaram a autuação não foram declarados nas folhas de pagamento nem confessados em GFIP. A autuação foi organizada em diversos levantamentos, os quais tratam de rubricas específicas, sendo que importa no momento ao recurso especial fazendário o levantamento “*PL – Participação nos Lucros e Resultados*”.

Consta que referido levantamento “*PL – Participação nos Lucros e Resultados*” é de uma multa, a qual teria natureza salarial, pois iria substituir e fazer às vezes do programa de PLR, tendo a natureza jurídica em si da própria PLR. A referida multa não poderia ser entendida como verba indenizatória, mas sim uma verba remuneratória, sendo a substituição da própria PLR.

A rigor, a fiscalização na origem acusa o pagamento de multa com natureza salarial prevista em instrumento coletivo (Convenção Coletiva de Trabalho – CCT) pela não implementação do programa em si da PLR, sendo ela forma substitutiva da própria PLR na concepção do contribuinte, tendo, assim, natureza jurídica de PLR, por isso, o pagamento dela, sem observar as regras da Lei nº 10.101, foi entendido como integrante da base de cálculo das contribuições.

Consta que, segundo a Convenção Coletiva de Trabalho, a empresa teria um prazo determinado para instituir, em comum acordo com os trabalhadores, o Programa de PLR, sob pena do pagamento da multa para cada empregado a ser beneficiado (R\$ 100,00 por empregado). Como não houve a instituição em si do programa de PLR e como foi paga a referida multa para cada trabalhador, sendo registrada pelo contribuinte em rubrica de pagamento de participação nos lucros conforme identificado nas folhas de pagamento, a fiscalização entendeu que a multa em questão teve a mesma finalidade (natureza) da PLR, caso houvesse sido instituído o programa.

Por conseguinte, procedeu com a autuação compreendendo que a multa não pode ser vista como uma indenização, mas sim como a própria PLR e, no caso, não cumpriu os termos da Lei nº 10.101, considerando que foi paga em valor fixo, não observando qualquer índice de lucratividade ou atingimento de quaisquer metas.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 05-32.172 – 7ª Turma da DRJ/CPS (e-fls. 632/648), decidiu, no ponto específico, por unanimidade, manter o entendimento da autoridade fiscal, compreendendo procedente no particular o lançamento de ofício em relação a multa paga que entende ter natureza salarial, “*ter natureza de PLR*” que não observa a Lei nº 10.101.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 716/734), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Em suma, no que importa ao debate, o acórdão recorrido, proferido na Turma Ordinária no CARF, cancelou o lançamento de contribuições calculado sobre a referida multa, pois não entendeu haver natureza salarial, compreendeu que o pagamento dela pela não implantação do programa de PLR não tem a natureza jurídica da própria PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei nº 10.101. Ademais, entendeu que não foi paga por liberalidade, não se constitui em gratificação e não corresponde a contraprestação por serviços prestados, de modo que não pode ser concebida como base de cálculo de contribuições.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia (conferir despacho de admissibilidade, e-fls. 871/874), a Presidência da competente Câmara integrante da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a temática preambularmente destacada com respectivo paradigma, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Registra-se que houve interposição de recurso especial de divergência pelo contribuinte, porém não foi admitido (e-fls. 943/950) e, após interposição de agravo, restou rejeitado (e-fls. 965/967).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente Fazenda Nacional requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado, o recorrente pretende rediscutir a matéria que se rotulou como sendo (i) **“Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – incidência de contribuições sociais sobre multa prevista em convenção coletiva pela não implementação de PLR”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a multa paga pela não implementação do programa de PLR, identificada no levantamento *“PL – Participação nos Lucros e Resultados”*, tem natureza salarial, faz às vezes do programa de PLR sem cumprir os termos da legislação específica, tendo a natureza jurídica em si da própria PLR e como não cumpre os termos da Lei nº 10.101 deve ser base de cálculo de contribuições, ademais não pode ser entendida como verba indenizatória.

Alega que a acusação da autoridade fiscal tem pertinência, pois a multa foi paga com natureza salarial para substituir a PLR e o pagamento de um valor fixo sem qualquer pacto sobre a integração do capital e do trabalho não observa os parâmetros da Lei nº 10.101, sendo tributável.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 930/939) a parte interessada (Contribuinte), se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de comprovação de divergência jurisprudencial. Sustenta que a discussão no acórdão recorrido é se a multa, estabelecida em Convenção Coletiva do Trabalho, pela inércia do empregador em formular um programa de Participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados, possui a mesma natureza da PLR não implementada, e se deve compor a base de cálculo das contribuições. Lado outro, pondera que no acórdão paradigma há um PLR já pactuado, há o próprio PLR, embora seja ele que não cumpriu os termos da Lei nº 10.101. Não se trataria do mesmo contexto fático, pois não se discutiria no paradigma uma equiparação de uma multa com PLR de viés de natureza salarial. No paradigma os pagamentos seriam da própria PLR e não da multa imposta pela Convenção Coletiva do Trabalho que teria uma natureza de PLR de natureza salarial.

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que a multa imposta pela Convenção Coletiva do Trabalho não possui natureza remuneratória, na forma como assentado no acórdão recorrido. Sustenta que a multa paga não teria qualquer relação de contraprestação por serviços prestados, não retribuiria trabalho, sendo sem viés salarial. Advoga que se trata de uma indenização pela não implantação

do programa de PLR, na forma consignada na própria Convenção Coletiva de Trabalho entre entes sindicais.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação. Analiso, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional tem por finalidade hodierna a reforma do **Acórdão CARF nº 2201-010.605**, a partir de paradigma apresentado para rediscutir temática rotulada pelo despacho de admissibilidade, a saber:

(i) Matéria: “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – incidência de contribuições sociais sobre multa prevista em convenção coletiva pela não implementação de PLR”

(i) Paradigma (1): Acórdão 2401-003.268

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Passo a específica demonstração.

Para a temática em referência, objetiva-se apresentar a alegada divergência jurisprudencial utilizando como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 2401-003.268**, Processo nº 19515.721907/2011-03 (e-fls. 840/866), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA – PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. ELABORAÇÃO PROGRAMA COM AS CONDIÇÕES DE TAIS VERBAS. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados – PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica – artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91 –, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, a contribuinte efetuou os pagamentos a título de PLR aos segurados empregados, sem conquanto comprovar a existência de Programa específico para tal benefício dispondo sobre as suas condições, de maneira a contemplar os

pressupostos inscritos no Diploma Legal retro, além de concedê-lo em mais parcelas do que o permitido.
(...)

Muito bem. Os casos fáticos-jurídicos (*acórdão recorrido* e *acórdão paradigma*) estão no âmbito de fiscalização das contribuições previdenciárias e de Terceiros nos quais a fiscalização efetua lançamento de ofício por identificar na contabilidade das respectivas empresas pagamentos aos segurados escriturados como PLR que, em realidade, se refere ao pagamento de multa prevista em Convenção Coletiva por não implementação do programa em si de PLR.

A fiscalização, de ambos os casos, entende que o referido pagamento faz às vezes da PLR, inclusive pela forma como escriturado e por buscar compensar o potencial beneficiário da PLR, e como não há um programa pactuado, não há metas pactuadas etc., compreender violado os preceitos da Lei nº 10.101 e haver uma natureza salarial, remuneratória, nos referidos valores pagos.

De fato, em ambos os casos, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício por inexistir Programa de PLR pactuado, tendo verificado os pagamentos a partir de registros em folha ou na contabilidade e neles a escrituração constava como pagamentos de PLR, apesar de ser da multa pela não implantação do programa de PLR.

Toma-se como base valores pagos cuja justificativa, após intimação fiscal, os contribuintes apresentam como sendo relativos a pagamento de multa devida pela empresa a cada empregado, estabelecida em convenção coletiva, por não implementação do Programa de PLR. Apesar da similitude dos casos, as Turmas expuseram entendimentos divergentes no mérito.

Deveras, enquanto a Turma recorrida, por maioria, a partir do voto condutor vencedor, decidiu por cancelar o lançamento ao entender que a multa estabelecida em convenção coletiva não teria natureza salarial, não teria a mesma natureza da PLR desvirtuada, que viola à lei de regência, e sendo uma obrigação ao empregador, a título de multa, não poderia ser tida como paga por liberalidade, não se enquadrando também como gratificação, não sendo paga pelo trabalho, não sendo remuneratória; lado outro, a Turma paradigmática entendeu que os valores pagos tem natureza salarial, pois são escriturados pelo contribuinte com a natureza jurídica de PLR, sendo uma multa compensatória da não implementação do PLR, guardando uma natureza do próprio PLR, logo, se viola a lei de regência (Lei nº 10.101), deve haver a tributação, é verba remuneratória que busca compensar o potencial beneficiário da PLR, faz às vezes da PLR.

Veja-se a similitude e divergência em quadro expositivo, sintético:

<u>ACÓRDÃO RECORRIDO</u>
<p>Relatório (...)</p> <p style="text-align: center;">A autuação foi organizada em diversos</p>

<u>ACÓRDÃO PARADIGMA</u>
<p>Relatório (...)</p> <p style="text-align: center;">De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas</p>

levantamentos, os quais tratam de rubricas específicas:

(...)

(...), o levantamento “PL - Participação nos Lucros e Resultados” se refere ao pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica, pois não houve negociação coletiva que disciplinasse como se daria a participação. Salienta a Auditora-Fiscal que *“mera previsão na Convenção coletiva de um pagamento como sendo multa, isenta de incidência previdenciária, não basta”*, devendo ser observados os requisitos impostos pela Lei nº 10.101, de 2000, mais precisamente seu artigo 2º.

(...)

A autuada apresentou sua impugnação por meio do instrumento de fls. (...).

(...)

Sustenta que “a sanção prevista na convenção é legítima e os seus valores não integram o salário de contribuição. Esses valores, ainda que em forma de sanção, cumprem a mesma finalidade que é imposta pelo Programa de Participação nos Lucros e Resultados”. Acredita que “os valores pagos a título de participação nos lucros, ainda que em forma de multa convencional, não serão considerados para efeito de incidência de ônus sociais, trabalhistas, previdenciárias ou fiscais”.

Tendo em vista que PLR está expressamente desvinculada dos salários, conclui que os valores em questão não podem ser tributados.

Assevera que a finalidade do pagamento em sua forma coercitiva não retira a sua finalidade porque permite “integrar os funcionários (...), (...) como recompensa participar financeiramente dos seus lucros ou resultados”.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Em que pesem a pertinência das razões e os fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões exclusivamente em relação ao tópico “DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS”. (...).

No que tange ao tema em questão, a Autoridade lançadora, em seu Relatório Fiscal, fl. 23 a 36, ao tratar dos geradores dos levantamentos, assim se manifestou:

9. LEVANTAMENTO - PL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS: Constitui fato gerador das contribuições apuradas neste levantamento o pagamento por liberalidade pela empresa aos seus segurados empregados valores a título de participação nos lucros ou resultados - PLR em desacordo com a legislação específica, caracterizados como salário

encontram-se discriminados nos levantamentos abaixo elencados:

(...)

B) PL – PLR/PPR – Remuneração não declarada em GFIP – Esclarece a fiscalização que a contribuinte paga PLR aos segurados empregados, sem conquanto ter formalizado um Programa de aludido benefício, contemplando seu regimento, em observância aos requisitos da Lei nº 10.101/2001. Informou que o contribuinte justificou o pagamento esclarecendo que era obrigada a pagar no biênio o PLR, conforme convenção coletiva em anexo, entretanto, diante de sua não implementação foi pago aos funcionários multa prevista na convenção coletiva. Ressalta, a fiscalização, como justificativa para a tributação que a contribuinte não possui Programa de PPR/PLR; (...); classificou contabilmente como “Partic. Resultados”, informando nas DIPJs como Participação de Empregados;

(...)

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. (...), procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

(...)

No que tange às importâncias pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados, opõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando que as parcelas concedidas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados não podem ser consideradas remunerações e, por conseguinte, indevida a inclusão no salário de contribuição, (...).

(...)

Voto

(...)

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

(...)

Com mais especificidade, entendeu a autoridade lançadora que tais importâncias foram concedidas em desacordo com a legislação que contempla a matéria, mais precisamente a Lei nº 10.101/2000, em face da ausência de Programa específico de aludido benefício, dispondo sobre as suas condições, de maneira a contemplar os pressupostos inscritos no Diploma Legal retro.

Informou que a contribuinte justificou o pagamento esclarecendo que era obrigada a pagar no biênio o PLR, conforme convenção coletiva em anexo, entretanto, diante de sua não implementação foi pago aos funcionários multa prevista na convenção coletiva. (...)

(...)

Isto porque, o requisito basilar para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados é a instituição do Programa formalizado em uma das modalidades constantes da legislação de regência.

Sem a instrumentalização do Programa de PLR não se pode aferir sob quais condições referida verba será paga,

de contribuição. Tais valores foram apurados através da rubrica: 228 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS das Folhas de Pagamento da competência de 04/2006.

9.1 A empresa foi intimada, pelo TIF 001/2010, cópia em anexo, a apresentar o Programa de participação nos lucros ou resultados, para o exercício de 2006, instrumento de negociação que estabelecesse as regras quanto a fixação dos direitos dos empregados na participação nos lucros ou resultados, de forma a se verificar se as regras acordadas para o pagamento da PLR estavam de acordo com as previstas na lei específica.

9.1.1 A empresa não possuía Programa com tal negociação entre ela empresa e seus empregados para o exercício de 2006 e nem negociou com a entidade sindical representativa dos empregados no prazo estipulado na Convenção.

9.2 (...). Sem a observância às regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária. A mera previsão na Convenção coletiva de um pagamento como sendo multa, isenta de incidência previdenciária, não basta para tal.

(...)

(...)

No voto condutor do Acórdão recorrido, a Autoridade julgadora afirma concordar com a interpretação da fiscalizada de que o valor pago a título da multa em questão tem a mesma finalidade dos valores pagos a título de PLR e que, portanto, tal numerário, com efeito de PLR, teria sido pago sem observar dispositivos da Lei 10.101/00, (...).

(...)

A Autoridade lançadora constatou valores contabilizados em rubrica indicativa de pagamento de PLR e intimou a empresa a apresentar seu Programa, objetivando avaliar o cumprimento da legislação de regência.

Por sua vez, a empresa respondeu afirmando não ter negociado o citado Programa e que, por tal razão, pagou a multa prevista na CCT.

A partir daí, a fiscalização e a decisão recorrida avançam por uma espécie de looping, ao asseverar que não houve programa de participação nos lucros, mas que, por ter a multa cominada a mesma natureza de PLR, seria necessário seu pagamento observando os termos da Lei 10.101/00.

representando absoluta afronta aos preceitos da Lei nº 10.101/2000, os quais são de observância obrigatória para aqueles contribuintes que pretendem conceder a PLR, ao contrário do que sustenta a contribuinte.

Não se sabe, por exemplo, se a empresa terá que obter lucro ou algum resultado no decorrer de um período de maneira a justificar tal pagamento. A rigor, na forma que fora concedida a PLR, esta será paga independentemente de qualquer fato, bastando que seja empregado, o que reforça a tese de se caracterizar como efetiva remuneração.

(...)

Em outras palavras, o que se tributa é a verba que tem natureza eminentemente salarial, uma vez não observados os pressupostos para não incidência das contribuições previdenciárias, desnaturando, assim, a intitulada PLR concedida pela empresa que, em verdade, se apresenta como remuneração na sua essência.

[Assim, negou provimento ao recurso voluntário neste tema para manter a incidência tributária objeto do levantamento "PL".]

Não identifico sentido em tal conclusão. A multa tem natureza diversa da Participação nos Lucros e Resultados. Esta decorre da integração do capital e do trabalho para obtenção do incremento de produtividade enquanto aquela apenas busca compensar o potencial beneficiário da PLR por ter sua expectativa frustrada pela inércia do empregador.

(...)

Assim, considerando as razões e fundamentos legais acima expressos, dou provimento ao recurso voluntário neste tema para afastar a incidência tributária objeto do levantamento “PL - Participação nos Lucros e Resultados”.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) – incidência de contribuições sociais sobre multa prevista em convenção coletiva pela não implementação de PLR”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

O caso está detalhadamente relatado alhures.

À análise.

Basicamente, o debate tangencia saber se os valores pagos a título de multa pela não implantação do programa de PLR – sanção que é prevista em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) –, se confunde, ou não, com o próprio PLR para ter natureza remuneratória.

A fiscalização e a DRJ afirmam que o pagamento equivale ao próprio PLR, tendo igual natureza, pois busca compensar o potencial beneficiário da PLR por ter sua expectativa frustrada pela inércia do empregador em instituir o programa de PLR. Logo, se é um PLR em si, então, como não observa os termos da Lei nº 10.101, sendo paga sem metas ou índice de lucratividade, quitada em valor fixo, é verba remuneratória, sendo base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros.

Adicionalmente, com igual racional, tem-se o entendimento do acórdão paradigma na Turma Ordinária do CARF.

Noutro vértice, o voto vencedor do acórdão recorrido entende que não há a natureza salarial invocada pela fiscalização e confirmada pela DRJ. Isto porque, se trata de uma

multa, por isso indenizatória, uma indenização sem qualquer viés de contraprestação pelo trabalho, não refletido qualquer ideia de remuneração por trabalho realizado ou colocado à disposição.

Muito bem. Penso que caminhou com acerto o voto vencedor condutor do acórdão recorrido, o qual não merece quaisquer reparos.

Ora, em realidade, não se trata o pagamento de um PLR ou de valor de igual natureza. Cuida-se, em realidade normativa, de uma multa pela não implantação do programa de PLR. Isso não equipara o valor com o próprio PLR.

Aliás, a negociação coletiva que fixou a referida multa tem viés normativo, pois firmada em Convenção Coletiva de Trabalho.

A rigor, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pontua em seu **art. 611** que a **Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo**, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

Neste sentido, a CCT prescreve e institui, por pactuação, norma jurídica e a disciplina do pagamento da multa é nitidamente indenizatória no sentido de reparar o dano que suporta os empregados por não ter sido instituído o programa de PLR. O valor não se trata do próprio PLR sendo pago em valor fixo. Não é essa a natureza jurídica, ainda que o contribuinte possa fazer o registro contábil em rubrica que mencione PLR. O pagamento é de uma multa, que tem previsão na CCT assinada por entes sindicais, com força normativa. O contribuinte sequer é parte na CCT, porém deve cumpri-la em razão do teor normativo que possui.

É certo que o fato gerador interpreta-se abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I); e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II); no entanto, no caso concreto, não há a ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias ou de Terceiros, porque não houve remuneração, não existe pagamento para retribuir trabalho ou tempo à disposição, mas pagamento de multa a título de sanção pecuniária.

Caberia a fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN, apontar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável, sendo que, a despeito de seu esforço, a premissa é equivocada. Não se trata de verba salarial, não se trata de PLR, cuida-se de uma multa por sanção por descumprimento de dever normatizado na CCT.

De fato, cuida-se de valor pago por força normativa como uma “sanção” ou uma “punição” ou, simplesmente, uma indenização no sentido de compensar os empregados pela não instituição de um programa de PLR. Não se trata do próprio PLR.

De mais a mais, adoto como razões de decidir a própria motivação do voto vencedor do acórdão recorrido com a qual convirjo em pensamento, o que faço nestes termos:

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pesem a pertinência das razões e os fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões exclusivamente em relação ao tópico “DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS”. Conseqüentemente, remanescem hígidas todas as demais conclusões expressas pelo Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

No que tange ao tema em questão, a Autoridade lançadora, em seu Relatório Fiscal, fl. 23 a 36, ao tratar dos geradores dos levantamentos, assim se manifestou:

9. LEVANTAMENTO - PL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS: Constitui fato gerador das contribuições apuradas neste levantamento o pagamento por liberalidade pela empresa aos seus segurados empregados valores a título de participação nos lucros ou resultados - PLR em desacordo com a legislação específica, caracterizados como salário de contribuição. Tais valores foram apurados através da rubrica: 228 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS das Folhas de Pagamento da competência de 04/2006.

9.1 A empresa foi intimada, pelo TIF 001/2010, cópia em anexo, a apresentar o Programa de participação nos lucros ou resultados, para o exercício de 2006, instrumento de negociação que estabelecesse as regras quanto a fixação dos direitos dos empregados na participação nos lucros ou resultados, de forma a se verificar se as regras acordadas para o pagamento da PLR estavam de acordo com as previstas na lei específica.

9.1.1 A empresa não possuía Programa com tal negociação entre ela empresa e seus empregados para o exercício de 2006 e nem negociou com a entidade sindical representativa dos empregados no prazo estipulado na Convenção.

9.2 Para que o valor pago a título de participação dos lucros e resultados da empresa não esteja vinculado à remuneração dos trabalhadores é necessário estarem sendo seguidas as determinações Lei nº 10.101/2000. Sem a observância às regras previstas na legislação, a participação nos lucros será mera verba que complementa o salário, representando campo de incidência de contribuição previdenciária. A mera previsão na Convenção coletiva de um pagamento como sendo multa, isenta de incidência previdenciária, não basta para tal.

9.2.1 Enfatizamos que a menção da verba, paga a título de participação nos lucros ou resultados, na Convenção Coletiva não descaracteriza a essência do pagamento, qual seja uma gratificação concedida aos empregados em razão do não cumprimento pelo empregador da legislação aplicável, por liberalidade.

9.3 A seguir transcreveremos textos da legislação pertinente:

(...)

9.4 Diante de todo o exposto, foi efetuado o levantamento da PLR. No Anexo III constam os valores da PLR, por segurado, além da remuneração da Folha de Pagamento/GFIP, o total mensal da remuneração incluindo a PLR, a contribuição do segurado da FP/GFIP, a contribuição do segurado devida e a diferença não descontada (devida - FP/GFIP).

A análise do citado Anexo III, em particular em fl. 85 a 87, contata-se que o valor individual pago a este título foi de, no máximo, R\$ 100,00, valor que foi recebido pela maioria dos colaboradores na rubrica 228, sendo certo que uma parcela pequena dos colaboradores recebeu apenas uma fração deste numerário.

Em fl. 90, consta informação prestada pela empresa dando conta do pagamento de multa a cada funcionário por não ter negociado Participação nos Lucros e Resultados.

Conforme destacado no Relatório da Decisão recorrida, em sua impugnação, a atuada pontuou:

... argumenta que a multa paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados tem a mesma natureza desta, não sendo base de incidência tributária.

Transcreve a cláusula 4 e o seu parágrafo primeiro da Convenção Coletiva de Trabalho, assinada em 27/09/2005:

4. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS.

As empresas que não possuem programa de participação nos lucros ou resultados deverão negociar com a respectiva entidade sindical representativa dos trabalhadores, em um prazo de 120 dias, a partir da data em que for notificada.

Parágrafo Primeiro: Fica fixado, porém, uma multa no valor total e único de R\$ 100,00 (cem reais) por empregado, para o período de vigência da presente convenção, devendo o valor da multa de R\$ 100,00 (cem reais), reverter em favor do empregado prejudicado, no caso de descumprimento da empresa do previsto no caput desta cláusula em forma de compensação. A importância avençada será paga a título de indenização por perdas e danos nos moldes da lei Civil, isenta portanto de incidências trabalhistas, fiscais e previdenciárias.

Como estava em mora diante da convenção trabalhista, procedeu com o pagamento da sanção nela prevista.

Sustenta que “a sanção prevista na convenção é legítima e os seus valores não integram o salário de contribuição. Esses valores, ainda que em forma de sanção, cumprem a mesma finalidade que é imposta pelo Programa de Participação nos Lucros e Resultados”.

No voto condutor do Acórdão recorrido, a Autoridade julgadora afirma concordar com a interpretação da fiscalizada de que o valor pago a título da multa em questão tem a mesma finalidade dos valores pagos a título de PLR e que, portanto, tal numerário, com efeito de PLR, teria sido pago sem observar dispositivos da Lei 10.101/00, especificamente pela falta de formalização de um Programa de Participação nos Lucros e Resultados.

Sustenta, ainda, o Julgador administrativo que multa não permite integração entre capital e trabalho e seu pagamento, em valor fixo, não evidencia cumprimento dos objetivos da lei.

Por fim, o Julgador ressalta que a multa em análise não pode ser vista como indenização, por se referir a mera compensação pela frustração da obtenção de um direito, a qual teria a mesma natureza do direito que se esperava adquirir, citando precedente do STJ.

Entendendo que as considerações acima são suficientes para o correto entendimento da matéria, passa-se à manifestação deste Redator.

Ora, o que se tem é que foi estabelecida em Convenção Coletiva de Trabalho (fl. fl. 225 e ss) que alcançou toda a indústria de laticínios e produtos derivados do Estado de São Paulo, em que restou definido que as empresas do ramo que não possuísem Programa de PLR deveriam promover as negociações para instaurar o Programa em prazo determinado.

O mesmo instrumento previu que seria paga uma multa aos respectivos colaboradores pelas empresas que descumprissem o prazo para adoção da medida e, ainda, que, caso a mesma fosse levada a termo após o prazo, tal multa poderia ser compensada com o valor da participação apurada em tal Programa extemporâneo.

A Autoridade lançadora constatou valores contabilizados em rubrica indicativa de pagamento de PLR e intimou a empresa a apresentar seu Programa, objetivando avaliar o cumprimento da legislação de regência.

Por sua vez, a empresa respondeu afirmando não ter negociado o citado Programa e que, por tal razão, pagou a multa prevista na CCT.

A partir daí, a fiscalização e a decisão recorrida avançam por uma espécie de looping, ao asseverar que não houve programa de participação nos lucros, mas que, por ter a multa cominada a mesma natureza de PLR, seria necessário seu pagamento observando os termos da lei 10.101/00.

Não identifico sentido em tal conclusão. A multa tem natureza diversa da Participação nos Lucros e Resultados. Esta decorre da integração do capital e do trabalho para obtenção do incremento de produtividade enquanto aquela apenas busca compensar o potencial beneficiário da PLR por ter sua expectativa frustrada pela inércia do empregador.

O fato do contribuinte ter nominado a conta de registro como de PLR ou mesmo ter afirmado que tanto a multa quanto a PLR têm a mesma finalidade não afasta a competência privativa do Agente Fiscal para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Se não houve instituição de Programa de PLR, é certo que caberia à Autoridade lançadora determinar a natureza do numerário pago a título de multa e apontar se sobre estes incidiriam ou não o tributo ora em comento.

A indicação da Autoridade lançadora de que a menção da verba, paga a título de participação nos lucros ou resultados, na Convenção Coletiva não descaracteriza a essência do pagamento, qual seja uma gratificação concedida aos empregados em razão do não cumprimento pelo empregador da legislação aplicável, por liberalidade, não parece compatível com o que está no corpo da CCT, tampouco se ajusta ao caráter coercitivo de instrumentos dessa natureza.

Afinal, se a CCT estabelece uma multa pela inércia do empregador em formular seu Programa de PLR e seus termos, por se revestir de caráter normativo por expressa previsão legal, obrigam ao empregador. Portanto, não há de se falar em pagamento por liberalidade, muito menos em gratificação, que corresponde a um *pagamento adicional, não condicionado à obrigação contratual, concedido a um funcionário como gratidão à sua colaboração ou como prêmio aos resultados do trabalho*. No caso em tela, o direito à percepção do numerário não evidencia qualquer atitude empresarial de gratidão ou está vinculado a qualquer contraprestação e serviços.

Pelo exposto, considero que a que foi paga aos empregados não tem a mesma natureza da PLR e, assim, seu pagamento nada tem a ver com as condições prescritas pela Lei 10.101/00. Por outro lado, não foi paga por liberalidade, não corresponde a gratificação e não tem qualquer relação de contraprestação por serviços prestados.

Ainda que se pudesse avaliar se tal rubrica corresponde a uma espécie de ganho eventual ou abono único desvinculado do salário, entende este Relator que as constatações citadas no parágrafo precedente, por si só, já evidenciam a improcedência do lançamento objeto do levantamento em discussão, restando desnecessárias quaisquer outras avaliações adicionais sobre a natureza do numerário, pois qualquer que fosse uma eventual conclusão contrária ao contribuinte resultaria em alteração de critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 da Lei 5.172/66, além de resultar nulidade, já que seria uma inovação à motivação no lançamento fiscal levada a termo no curso do contencioso administrativo, em evidente cerceamento do direito de defesa do autuado.

Conclusão

Assim, considerando as razões e fundamentos legais acima expressos, dou provimento ao recurso voluntário neste tema para afastar a incidência tributária objeto do levantamento "PL - Participação nos Lucros e Resultados".

Considerando a motivação esposada, não prospera o lançamento do levantamento "PL – Participação nos Lucros e Resultados", pois o valor pago foi uma multa prevista em CCT pela não implantação do programa de PLR.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros