



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.000761/2009-65
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-008.747 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2021
Recorrente HDI SEGUROS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2006

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO RECOLHIDO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DE RUBRICA ESPECÍFICA EFETIVADO DE OFÍCIO RELATIVO A TRIBUTO DA MESMA NATUREZA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4.º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato imponible a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, cuja natureza seja a mesma das antecipadas, deste modo o prazo decadencial das rubricas lançadas de ofício é contado a partir da ocorrência do respectivo fato imponible, seguindo a regra das respectivas rubricas de mesma natureza e competência antecipadas e sujeitas a homologação da autoridade administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2006

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LIMITE EM 20%.

Quando aplicável a multa de mora, a jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária

em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para declarar a decadência do lançamento no que se refere às competências 01/2004 a 06/2004, inclusive, e determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Samis Antonio de Queiroz, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (Suplente convocado), Samis Antonio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 316/349, com cópia repetida às e-fls. 351/384; e 400/433), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 298/314), proferida em sessão de 11/01/2010, consubstanciada no Acórdão n.º 16-23.966, da 11.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP I (DRJ/SP1), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 237/264), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deve seguir as regras previstas no Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966), em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante n.º 08 do Supremo Tribunal Federal (STF).

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se não houve antecipação de pagamento pelo Contribuinte, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme artigo 173, inciso I, do CTN.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração de Obrigação Principal DEBCAD 37.235.797-0 juntamente com as peças integrativas (e-fls. 106/121; 232/233) e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 122/134), tendo o contribuinte sido notificado em 30/07/2009 (e-fl. 106), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.235.797-0, lavrado pela fiscalização, contra a empresa em epígrafe, de contribuições devidas a Seguridade Social correspondente a parte da empresa e do SAT – Seguro Acidente de Trabalho, relativo ao financiamento das prestações devidas dos benefícios concedidos em razão da incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre os fatos geradores participação nos Lucros ou Resultados, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 114/126, no montante de R\$ 896.385,86 (oitocentos e noventa e seis mil trezentos e oitenta e cinco reais e oitenta e seis centavos), consolidado em 15/07/2009.

O relatório fiscal informa que o período de lançamento do crédito é de janeiro a agosto de 2004; janeiro a junho de 2005; janeiro a fevereiro de 2006, abril de 2006, junho e julho de 2006.

Diz que ao serem examinados os documentos tais como Livro Diário e Razão, Folhas de Pagamento, GFIP's, GPS, Convenções coletivas, Regulamentos de Distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da PESSOA Jurídica – DIPJ constatou-se o não recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os fatos geradores participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação vigente.

Os valores apurados foram obtidos de dados constantes em planilha fornecida pela empresa ora notificada por meio de arquivo em meio magnético entregue em 29 de maio de 2009, cujo código de identificação geral é (...), conforme demonstrado pelo Recibo de Entrega de Arquivo Digitais gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação, em anexo. Tais valores foram extraídos e confirmados a partir das folhas de pagamento e na contabilidade do sujeito passivo entregues em 29 de maio de 2009 e 12 de setembro de 2008, no formato de arquivos magnéticos com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD.

Tais valores encontram-se demonstrados nos campos próprios do Discriminativo Analítico do Débito – DAD.

Após, explanar acerca da formação e objetivo do instituto da Participação nos Lucros ou Resultados, diz que no caso em tela, as Convenções Coletivas de Trabalho

assinadas em 2003 (valores pagos em 2004), 2004 (valores pagos em 2005) e 2005 (valores pagos em 2006), não se coadunam com as exigências legais, pois não restaram identificadas regras claras e objetivas com expressos critérios e condições; ou seja, não se aponta a forma como foi alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto em total afronta à legislação.

Cita trechos extraídos da Convenção Coletiva de 2004, os quais guardam semelhança com os encontrados pela fiscalização nas Convenções Coletivas de 2003 e 2005, onde diz:

Cláusula primeira

As empresas de Seguros Privados e de Capitalização estabelecidas no Estado de São Paulo, pagarão a PLR de forma fracionada em duas parcelas: a primeira parcela de caráter obrigatório, observando-se o estipulado na Cláusula 2ª e a segunda parcela sujeita às condições estabelecidas na Cláusula 3ª.

Cláusula segunda

Independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31/12/2004, todos os empregadores pagarão aos empregados, em efetivo exercício em 31/12/2004, de uma única vez, até a data do pagamento da remuneração de janeiro de 2005, a importância de R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais).

Cláusula terceira

As empresas que em seus balanços de 31/12/2004 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuarão até 31/07/2005, o pagamento de uma única vez de segunda parcela equivalente a 40% do salário resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2005, acrescido do valor fixo de R\$ 304,00 (trezentos e quatro reais) aos empregados admitidos até 31/12/2003 e em efetivo exercício em 31/12/2004, valor total está limitado ao máximo de R\$ 3.689,00 (três mil seiscentos e oitenta e nove reais).

Desta forma, ressalta a falta de estabelecimento de critérios, condições e regras, ou seja, que foram estipulados somente o valor e o prazo de pagamento, não existindo qualquer nexo entre valores ganhos pelo empregado e resultados da empresa.

Assim, não restou do instrumento decorrente desta negociação a definição de regras objetivas, de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

Indaga como o critério estabelecido pela empresa, centrado no salário do funcionário, poderá servir como incentivo à produtividade? Esclarece que a existência de regras objetivas é de relevante importância para a caracterização deste instituto, pois o empregado deve ser avaliado em função do potencial que representa para sua empresa, sendo incentivado de forma equivalente. O pagamento em tela independe da obtenção de quaisquer resultados, afastando-se do objetivo da lei qual seja: o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais, que fazem com que a participação nos lucros integre o salário-de-contribuição.

Em anexo junta cópia de todas as convenções coletivas de trabalho, e conclui que não foram estabelecidos critérios e condições, nem tampouco definidas regras. Foram estipulados somente o valor e o prazo de pagamento, não existindo qualquer nexo entre valores ganhos pelo empregado e resultados da empresa. Assim não há como instrumento decorrente desta negociação a definição de regras objetivas, de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos previamente.

Cita o posicionamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil SPOI ao apreciar situações análogas ao presente feito, bem como pela extinta 2.ª Câmara de Julgamento do CRPS e decisão do extinto Contencioso Administrativo da Previdência Social.

Destarte o pagamento da participação nos lucros por intermédio de instrumentos de negociação que não apresentem os requisitos legais faz com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a Lei específica, passando a integrar, portanto o salário de contribuição, o benefício fiscal em pauta abrange os valores pagos de acordo com os programas de participação em lucros ou resultados. Para que as Convenções Coletivas se enquadrem nos requisitos apresentados não poderão estipular, por exemplo, valores fixos que sejam pagos a todos os trabalhadores, independentemente do cumprimento de um plano de metas.

Salienta que toda verba paga ao empregado em contrapartida à prestação de serviço tem natureza salarial e a participação nos lucros e resultados não foge à esta regra, já que constitui forma de remuneração do empregado com a qual lhe é garantida uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa.

Por isso mesmo, no direito comparado e também na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial, no entanto não devendo ser considerada como de natureza salarial, desde que respeitadas certas condições estabelecidas em Lei, conforme previsão expressa constante em seu já citado artigo 7.º, inciso XI. Tais requisitos impostos pela Lei 10.101 visam justamente garantir que não ocorram desvios na concessão do referido benefício.

No que se refere ao cálculo da multa: a partir da vigência da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, quanto aos fatos geradores até novembro de 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento de declaração inexata deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do artigo 44 da Lei 9430/96 e a soma da multa de mora prevista pelo inciso I do artigo 35 da Lei 8.212/91 (24%) com a multa prevista no inciso IV, § 5.º, do artigo 32 do mesmo diploma legal, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo.

Os valores autuados não foram declarados em GFIP, originando a lavratura do Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA n.º 37.235.796-2 por esta omissão.

Salienta que nas competências de 01/2004, 07/2004, 06/2005, 01/2006 e 06/2006, a penalidade anterior à publicação da MP n.º 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício (75%), sendo assim, utilizada nessas competências.

Nas demais competências, quais sejam 02 a 06/2004, 08/2004, 01 a 05/2005, 02/2006, 04/2006 e 07/2006, nas quais ocorreu a mesma infração, a multa mais benéfica resultou ser a multa de ofício (75%).

Os levantamentos foram assim classificados:

- PLI – valores pagos aos empregados a título de “Participação nos Lucros e Resultados, multa anterior à Lei 11.941/09, mais benéfica.
- ZI – valores pagos aos empregados a título de “Participação nos Lucros e Resultados, multa de ofício da Lei 11.941/09, mais benéfica.

Constituem anexos do presente relatório:

- Anexo I – Convenções coletivas de 2003, 2004, e 2005;
- Anexo II – Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, datados de 12 de setembro de 2008 e 29 de maio de 2009.
- Anexo III – Demonstrativo de PLR por beneficiário;
- Anexo IV – Multa final aplicada.

Foram lavrados os Autos de Infração de Obrigações Principais – AIOP distintos para cada gênero de contribuições, a saber:

- AIOP : 37.235.797-0 – Empresa/SAT
- AIOP : 37.235.798-9 – Terceiros

Os valores autuados não foram declarados em GFIP, originando a lavratura do AIOA n.º 37.235.796-2 por esta omissão, todavia em razão da inclusão destes valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, explicitamente na contabilidade do sujeito passivo e em suas folhas de pagamento, não foi necessária a confecção de Representação Fiscal para fins penais.

Por se tratarem do mesmo fato gerador em relação ao mesmo sujeito passivo, os atos constitutivos e respectivas alterações, bem como toda a documentação comprobatória foram incluídos somente no AIOP 37.235.797-0.

A auditoria foi acompanhada por Wilson Roberto Alves, (diretor adjunto), Ricardo Toledo Martins, Cleber Jose da Cruz e Ivan Antonio Araújo, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários em relação à origem e natureza do critério previdenciário, bem como os referentes aos procedimentos da auditoria fiscal.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênha para reproduzir:

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 30/07/2009 (fls. 98) a empresa apresentou, em 31/08/2009, a impugnação de fls. 224/279, com documentos anexos às fls. 224/279, procuração, cópias das atas de reunião do conselho de administração publicada no DO de 31 de março de 2008, ata de assembleia ordinária e extraordinária de 09/03/2004 com publicação em jornal, e ata da assembleia geral ordinária de 31/03/2006.

Para tanto, deduz sua inconformidade com a autuação segundo as alegações a seguir sintetizadas:

SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

Faz uma breve síntese da autuação fiscal, citando trechos do relatório fiscal, e ao final conclui que o AI é improcedente, uma vez que: prejudicialmente, decaiu o direito do fisco constituir parte dos créditos tributários, relativos aos fatos geradores ocorridos entre 1.º de janeiro de 2004 a 30 de julho de 2004, e no mérito, foram cumpridos todos os requisitos legais por parte da Impugnante, para não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR.

Subsidiariamente, caso seja mantida a presente autuação, a multa de ofício aplicada em relação às competências de fevereiro a junho de 2004, agosto de 2004, janeiro a maio de 2005, fevereiro de 2006, abril de 2006 e julho de 2006 deve ser deduzida, já que autoridade aplicou o percentual de 75%, ao invés do percentual de 24% previsto na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

(i) Prejudicial: da decadência do direito de constituição dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre 1.º de janeiro de 2004 a 30 de julho de 2004.

Conforme determina a legislação, as contribuições previdenciárias são tributos cuja apuração, retenção e respectivo recolhimento são realizados pelo próprio contribuinte sem qualquer exame prévio de sua exatidão pela Administração Fazendária, portanto, as contribuições previdenciárias em questão são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, devendo, por isso, ser-lhes aplicadas as regras específicas a respeito da decadência do direito de lançamento por homologação, que, nos termos do artigo 150, § 4.º, do CTN, estabelece a extinção do crédito-tributário em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Isto porque, deve ser considerado não ter havido a prática de dolo, fraude ou simulação, nem a ausência de pagamento, já que no período autuado a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salário devida pela impugnante foi regularmente paga. E tanto é assim que no primeiro parágrafo das informações complementares ao Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal é mencionado que: *“As diferenças de contribuições previdenciárias devido ao não recolhimento destas sobre as rubricas PLR, pagas aos empregados em desacordo com a legislação vigente, período de janeiro a agosto de 2004; janeiro a junho de 2005; janeiro a fevereiro de 2006, abril, junho e julho de 2006.”*

Conclui então que no caso em questão, considerando que a impugnante foi cientificada em 30 de julho de 2009 do lançamento relativo a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro de 2004 a julho de 2006, não resta dúvida de que, nos termos do § 4.º do artigo 150, do CTN, o lançamento poderia atingir somente fatos geradores

ocorridos após 30 de julho de 2004. Assim, quanto aos fatos geradores anteriores a esta data, operou-se a decadência do direito da fazenda constituir o crédito tributário.

(ii) Mérito: Do cumprimento da legislação aplicável ao pagamento de PLR.

Informa que, a participação dos empregados nos lucros ou resultados de uma empresa, não possui natureza salarial e, por consequência, não pode ser computada: na base de cálculo dos depósitos do FGTS e das contribuições previdenciárias e de outros tributos cujo fato gerador seja a remuneração ou salário do empregado e de outros tributos cujo fato gerador seja a remuneração ou salário do empregado; e no cálculo de adicionais, indenizações e outras prestações que incidem sobre a remuneração ou salário, nos termos do artigo 7.º, inciso XI, da CF, o qual é reproduzido na alínea “j”, do artigo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, e os quais são reproduzidos em sua impugnação.

Reproduz os textos legais acerca do assunto, e diz que no presente caso a negociação entre a Impugnante e seus empregados se deu, através de Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre a Participação nos Lucros ou Resultados das empresas de Seguros Privados e de Capitalização, com a participação do representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria, sendo que todos os direitos subjetivos e regras adjetivas previstos na norma legal estão dispostos de forma objetiva e clara nas convenções coletivas de trabalho firmadas pelo Sindicato representativo da impugnante em relação ao período autuado, na medida em que não há omissão quanto à metodologia de cálculo do valor que o trabalhador receberá a título de participação nos lucros (composto de uma parcela fixa e outra variável) visando o cumprimento do acordado entre os representantes patronais e empregatícios, nem quanto à periodicidade de distribuição da PLR e período de vigência do pacto, conforme se pode comprovar através das Cláusulas Primeira, Segunda e Terceira das referidas convenções anexadas ao presente Auto de Infração.

Diz que, por ser anual o período de vigência das Convenções Coletivas de Trabalho, a revisão do acordado deve ser e de fato é realizada anualmente pelos Sindicatos signatários das Convenções Coletivas de Trabalho.

E, que a despeito da legalidade do procedimento adotado a autoridade autuante desqualificou a natureza dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de PLR, tornando-as verbas salariais sob a argumentação de que: não teria havido a efetiva comprovação de participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa; não haveria a especificação da forma como seria alcançado o objetivo para que os empregados fizessem jus a tal benefício; e, por fim, não poderia a impugnante ter estipulado valores fixos a serem pagos a todos os funcionários independentemente do cumprimento de planos de metas.

Entende, em sua conclusão que o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal, com a devida vênia, está equivocado, tendo em vista que se baseou em uma incorreta interpretação restritiva do parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00, em afronta ao disposto no artigo 111 do CTN.

Isto porque, a simples leitura do § 1.º do artigo 2.º da Lei 10.101/00, leva à conclusão de que ao contrário do que alega a autoridade fiscal, não há imposição às partes acordantes que adotem índices de produtividade qualidade ou lucratividade da empresa, ou mesmo programa de metas, resultados e prazos. Se não fosse verdade, não constaria na parte final do caput do § 1.º a expressão “podendo ser considerado entre outros”, o que leva a uma interpretação de que os incisos concedem meras opções que podem ou não ser eleitas pelas partes aderentes, portanto, sem qualquer obrigação para as mesmas, possuindo portanto, não um caráter taxativo, mas meramente exemplificativo.

Assim, não haveria necessidade de que o acordo ou convenção coletiva preveja metas ou resultados a serem atingidos para que os empregados façam jus a tal benefício, tampouco seja comprovada a efetiva participação dos empregados na obtenção dos resultados positivos da empresa, para que haja distribuição dos lucros ou resultados, sem a incidência de contribuições previdenciárias. A lei exige que os instrumentos de negociação entre representantes do empregador e de seus empregados prevejam regras

claras e objetivas, com o objetivo de evitar que sejam geradas dúvidas que impeçam o cumprimento do quanto fora acordado.

Colaciona na defesa, para tanto alguns julgados administrativos nesta direção de pensamento.

Diz que o próprio Conselho de Contribuintes, atual CARF, entende que o § 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00 possibilita que a lucratividade seja a única condição para que haja a participação nos lucros ou resultados da empresa, conforme se observa do voto do Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes (RV 144.015); e, pelo que se comprova, através dos Demonstrativos de Resultado dos Exercícios financeiros de 2003, 2004 e 2005, a impugnante obteve lucro em todos os respectivos exercícios.

Quanto a alegação da autoridade autuante de que a Impugnante não poderia ter estipulado valores fixos a serem pagos a todos os funcionários, o antigo Conselho de Contribuintes, manifestou entendimento de que o pagamento em valor fixo não desvirtua a participação nos lucros ou resultados quando condizente com as finalidades do benefício, como se observa do voto ilustrado em sua defesa.

Desta forma, alega que cumpriu com todos os requisitos exigidos pela Lei n.º 10.101/00, na medida em que os lucros obtidos foram distribuídos na forma acordada com seus empregados, sendo que os critérios e formas de distribuição não se deram unicamente a critério de uma das partes, mas sim a partir de uma negociação prévia entre as partes envolvidas.

(iii) Da irretroatividade da legislação tributária que agrava a penalidade

Requer, que se mantida a autuação, a multa por lançamento de ofício relativas as competências de fevereiro a junho de 2004, agosto de 2004, janeiro a maio de 2005, fevereiro de 2006, abril de 2006 e julho de 2006 deve ser reduzida por percentual de 75% para 24%, uma vez que o artigo 24 da Medida Provisória n.º 449/08, posteriormente convertido no artigo 26 da Lei n.º 11.941/09 não cominou penalidade menos severa do que a prevista na Lei vigente ao tempo de sua prática.

(iv) Do pedido:

Diante do exposto a impugnante requer o provimento da presente impugnação, a fim de que o AI ora impugnado seja julgado totalmente improcedente e, conseqüentemente, anulados os créditos tributários por eles imputados a impugnante, uma vez que: prejudicialmente, decaiu o direito do fisco de constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre 1.º de janeiro de 2004 a 30 de julho de 2004; e no mérito, foram cumpridos todos os requisitos da Lei 10.101/00 por parte da Impugnante para a realização dos pagamentos efetuados a título PLR no período de janeiro de 2004 a julho de 2006, não havendo, portanto, incidência de qualquer contribuição previdenciária sobre os mesmos (alínea “j” do § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91).

Subsidiariamente, se mantida a presente autuação, a impugnante requer a redução da multa por lançamento de ofício, relativa as competências de fevereiro a junho de 2004, agosto de 2004, janeiro a maio de 2005, fevereiro de 2006, abril de 2006 e julho de 2006 do percentual de 75% para 24%, em razão da aplicação do inciso II do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Auto de infração revestido das formalidades legais; **b)** Da decadência do direito de lançar; **c)** Das contribuições lançadas; e **d)** Da irretroatividade da legislação tributária que agrava a penalidade.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Especialmente, requer seja reformada integralmente a decisão de primeira instância e, conseqüentemente, anulados os créditos tributários imputados, uma vez que: (i) prejudicialmente, decaiu o direito do Fisco de constituir créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre 1.º janeiro de 2004 a 30 de julho de 2004; e (ii) no mérito, foram cumpridos todos os requisitos da Lei n.º 10.101/00 para a realização dos pagamentos efetuados a título PLR, no período de janeiro de 2004 a julho de 2006, não havendo, portanto, incidência de qualquer contribuição previdenciária sobre os mesmos (alínea “j” do § 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.121/91).

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito aos Processos ns.º 16327.000762/2009-18 (e-fl. 438) e 16327.000763/2009-54 (e-fl. 439).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário 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.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 08/03/2010, e-fls. 389/390, protocolo recursal em 07/04/2010, e-fl. 351, e despacho de encaminhamento, e-fl. 391), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência do lançamento, por ser uma prejudicial de mérito.

- Decadência

A defesa advoga que se operou a decadência do lançamento, entre 1.º janeiro de 2004 a 30 de julho de 2004, pois ocorreram recolhimentos antecipados, ainda que parciais, apenas não contemplando a PLR por entender que não é base de cálculo para as contribuições autuadas.

A controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício decorrente da constatação, pela fiscalização, a partir da análise documental em procedimento fiscal, de que a autuada deixou de recolher as contribuições incidentes sobre o pagamento de PLR pagos em razão do pactuado em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo os períodos da autuação janeiro a agosto de 2004; janeiro a junho de 2005; janeiro a fevereiro de 2006, abril de 2006, junho e julho de 2006.

A notificação se deu em 30/07/2009 (e-fl. 106). Lado outro, o “*Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF*” (e-fl. 232) destaca que: “*A presente Ação Fiscal encontrou como matéria tributável diferenças de contribuições previdenciárias devido ao não recolhimento destas sobre as rubricas ‘Participação nos Lucros e Resultados’ pagas aos empregados em desacordo com a legislação vigente, ...*”.

Pois bem. Decorre do próprio procedimento fiscal em análise que a autuação se originou a partir do recolhimento parcial das contribuições fiscalizadas em razão do não recolhimento de contribuições sobre a PLR paga. A DRJ e a autoridade fiscal consideraram aplicável o art. 173, I, do CTN, sob o argumento de que sobre a PLR paga não houve recolhimento de contribuições, logo entenderam que inexistia pagamento, de modo que se aplica o referido normativo como norma de regência. Todavia, a Súmula CARF n.º 99, aplicada para as contribuições previdenciárias, e por analogia para as contribuições devidas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), estabelece que: “*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*”

Neste sentido, entendendo aplicável o art. 150, § 4.º, do CTN, pelo que, considerando a notificação em 30/07/2009 (e-fl. 106), tem-se a decadência do lançamento no que se refere às competências de Janeiro/2004 a Junho/2004, não tendo ocorrido o quinquênio legal em relação a competência Julho/2004 em diante, a despeito da defesa também pretender a decadência de Julho/2004. Especialmente, a competência Julho/2004 se aperfeiçoa em 31 de Julho, quando se encerra o correspondente período de apuração, e como a notificação é do dia anterior, então não ocorreu a decadência do lançamento.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, declarando-se a decadência do lançamento no que se refere às competências Janeiro/2004 a Junho/2004, inclusive.

- Considerações gerais sobre a autuação

Como informado em linhas pretéritas, a recorrente deixou de recolher as contribuições incidentes sobre as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) dos Empregados. A escrita contábil, fiscal e social/previdenciária do sujeito passivo aponta todos os pagamentos como PLR não oferecidos a tributação por se entender tratar-se de verba imune.

Os pagamentos foram efetuados no período janeiro a agosto de 2004; janeiro a junho de 2005; janeiro a fevereiro de 2006, abril de 2006, junho e julho de 2006. A competência janeiro a junho 2004 foi declarada decadente.

O lançamento em relação aos Empregados foi de Contribuições Sociais Previdenciárias Patronais (quota patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT/GILRAT – Art. 22, I e II, Lei 8.212) e, em processo apenso, julgado na mesma sessão, de Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros), conforme legislação específica, além da autuação de obrigação acessória (CFL 68) por não declarar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições, vez que não reconhece o pagamento da PLR como base de cálculo.

Dito isto, consoante noção cediça a "*escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*" (Decreto-Lei n.º 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto n.º 9.580, de 2018), cabendo à "*autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos*" nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto n.º 9.580, de 2018).

Por isso, o relatório da fiscalização (e-fls. 122/134) delimita os motivos da autuação e esclarece que foram examinados durante a auditoria fiscal "*documentos tais como Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, Guias da Previdência Social – GPS, Convenções Coletivas, Regulamentos de Distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF* (e-fl. 123).

No Relatório Fiscal (e-fls. 122/134) são, em suma, apresentados os seguintes argumentos para descaracterizar a natureza imune da **PLR paga aos Empregados**: (i) o instrumento de negociação (Convenções Coletiva de Trabalho) para substanciar os pagamentos de PLR não contém regras claras e objetivas, de modo que o empregado não tem como aferir as condições para fazer jus ao benefício; e (ii) a PLR assegura somente o valor e o prazo de pagamento, centrado no salário e não em produtividade previamente delineada, não servindo como incentivo à produtividade, de modo a não convergir com a Lei n.º 10.101, sendo verba de natureza remuneratória integrando a base de cálculo das contribuições.

Deste modo, cuidando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito no controle de legalidade em processo de revisão decorrente do contencioso administrativo fiscal, assim, considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões efetivamente postas ao debate.

- Considerações básicas sobre a famigerada PLR

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Aliás, recentemente, esteve vigente a Medida Provisória (MP) n.º 905, de 11 de novembro de 2019, tratando de alguns aspectos sobre a matéria, mas não chegou a ser convertida em lei e pretendia minimizar alguns aspectos discutidos em torno do instituto. Na exposição de motivos daquela MP constava que “[a] medida visa, ainda, gerar maior segurança jurídica em termos de verbas de participação nos lucros”¹.

Muitas polêmicas interpretativas existem em torno do instituto da PLR e a dita MP objetivava, em outras palavras, positivar como única interpretação válida a normatização que ela prescrevia. Todavia, a mesma não produziu efeitos no que tange à legislação da PLR, seja por força do art. 53, III, § 1.º, I², combinado com o art. 48 da referida MP, e ausência de ato do Ministro da Economia, seja porque não foi convertida em lei, não havendo que se falar em retroatividade benigna. Deste modo, eventual convergência a seus aspectos será condição meramente coincidente por força das interpretações possíveis na atual vertente legislativa da PLR.

Recentemente, em análise diversa da destes autos, com foco em imposto sobre a renda, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região afirmou que: “*A participação nos lucros e resultados – PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, (...). É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados*” (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível – 2119764 – 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava – aferição de renda. Porém, para fins previdenciários ou de contribuições sociais, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de Terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.º e reafirmada com outra linguagem no § 4.º do art. 218 da Carta Magna, a “*participação nos lucros, ou resultados*” (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, pelo que não pode ser lida como tal

¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP%20905-19.pdf (Acesso em 16/01/2020).

² Art. 53. Esta Medida Provisória entra em vigor:

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

§ 1.º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

I - quanto ao disposto (...) no art. 48 na parte em que altera o art. 2.º da Lei n.º 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 n.º 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria.

no campo da normatividade, de toda sorte, esta imposição ocorre de forma condicionada, isto é, desde que se atenda ao definido em lei específica.

Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei. O objetivo finalístico da norma é o bem-estar dos segurados empregados e a integração capital e trabalho em prol da economia nacional.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada à Terceiros (Outras Entidades e Fundos), havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição, afastando-a como base de cálculo para fins de tributação.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, com suas alterações. Foi firmada a tese (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), nestes termos: "*Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.*"

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da "PLR" como verba "*desvinculada da remuneração*", retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas à Terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos Administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria. Ademais, a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, nos empregados (titulares de vínculo de emprego).

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível – 1955377 – 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Nesta toada, debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações para à época dos fatos imponentes em comento, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada lei "*regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7.º, inciso XI, da Constituição*" (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade.

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados "*não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade*" (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regram que é "*vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil*" (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação antes da Lei 12.832, de 2013. A autuação analisada é anterior a 2013).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º), ainda que pela via das representações sindicais, no caso das Convenções Coletivas de Trabalho. O que se espera é que seja razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, havendo maior flexibilidade quando se destinar a integrar o capital e o trabalho (objetivar a participação no lucro), porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus escopos quando objetivar resultados (incentivar a produtividade).

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação antes da Lei 12.832, de 2013). A autuação analisada é anterior a 2013³.

Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa ter um cunho coletivo e ser possível de consulta pelos empregados, de modo que o instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º) ou ter o próprio ente Sindical como parte signatária, no caso de Convenção Coletiva de Trabalho.

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que "[t]odos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados" (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º, grifei). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" de "planos próprios", quando os planos não são aqueles fixados em Convenção Coletiva de Trabalho.

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar "*regras claras e objetivas*" (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não; devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) "*programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, "*a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e "*não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Relembre-se que a "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*", *mas também pode ser "participação nos resultados"*, sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"⁴ e a lastreada nos

³ A redação do tempo da autuação não exigia que a comissão fosse paritária. A redação atual possui essa exigência.

⁴ Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019. Em sentido similar, conferir voto vencedor no Acórdão n.º 2402-006.068, de 03 de abril de 2018, do CARF, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

"resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁵. Para a doutrina justralhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço. Aliás, complementa-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR (ou, simplesmente, PL), mantendo a designação mais conhecida, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR – Programa de Participação nos Resultados.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução de conflitos (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, muitos exigem que o pagamento não ocorra antes do acordo ser subscrito pelas partes, podendo já ter sido iniciado ou até encerrado o exercício.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e índices previamente ajustados, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com mais clareza e o quanto mais brevemente possível seus desafios, metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho, exigindo-se uma assinatura previamente razoável ao fim do exercício do acordo subscrito pelas partes.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

⁵ Idem.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", muitos vão resumir dizendo que são conectados aos PPR, ademais, muitos podem pensar que a expressão sequer é associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social em comento, possam ser utilizados *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já *pactuados* em anos anteriores, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101.

De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que, ao menos, é razoavelmente esperado que este instrumento negociado, para resultados, esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais ou da comissão paritária, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia ou de reuniões etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passarei a análise que capitularei.

Pois bem. A contribuinte alega regularidade nos pagamentos a título de PLR advogando não poderem ser descaracterizados, devendo-se manter hígido seu entendimento, sua contabilidade, conforme escriturou e declarou, não sendo devedora de contribuições previdenciárias ou daquelas destinadas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), não tendo as verbas pagas natureza remuneratória. Neste sentido, a lide está instaurada e conta com questões para deliberação.

- PLR paga: natureza – lide instaurada

A autuação dos autos decorre do fato da fiscalização ter entendido que a natureza da PL paga é remuneratória, pois o instrumento de negociação para substanciar os pagamentos de PLR (Convenções Coletiva de Trabalho) não conteriam regras claras e objetivas e haveria a ausência de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir como fará jus ao benefício. Criticou-se a PLR que, no entender fiscal, assegura somente o valor e o prazo de pagamento, sem servir como incentivo à produtividade.

Pois bem. Analisando as Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) do ano-base 2003 (e-fls. 135/138) do ano-base 2004 (e-fls. 139/142) e do ano-base 2005 (e-fls. 143/145) compreendo que as mesmas contém regras claras e objetivas e resta presente normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir como fará jus ao benefício. Veja-se, por exemplo, a CCT de 2004⁶ (e-fls. 139/142):

O SINDICATO DOS EMPREGADOS EM EMPRESAS DE SEGUROS PRIVADOS E CAPITALIZAÇÃO, DE AGENTES AUTÔNOMOS DE SEGUROS PRIVADOS E DE CRÉDITO E EM EMPRESAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA NO ESTADO DE SÃO

⁶ O relatório fiscal (e-fl. 126) no item 6.14 escreve: "Vejam a seguir, como exemplo, o conteúdo da Convenção Coletiva de 2004. Texto semelhante é encontrado nas Convenções Coletivas de 2003 e 2005. Em anexo cópias de todas elas (Anexo I)."

PAULO, REPRESENTADO POR SEU DIRETOR PRESIDENTE (...), CONSTITUÍDO REPRESENTANTE DE TODOS OS EMPREGADOS NA CATEGORIA PARA CONVENCIONAR A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DE QUE TRATA A LEI 10.101, DE 19/12/2000, DE UM LADO, E, DE OUTRO LADO, O SINDICATO DAS EMPRESAS DE SEGUROS PRIVADOS E DE CAPITALIZAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO, REPRESENTADO POR SEU DIRETOR PRESIDENTE EM EXERCÍCIO (...), DEVIDAMENTE AUTORIZADOS POR SUAS RESPECTIVAS ASSEMBLEIAS GERAIS, FIRMAM A PRESENTE CONVENÇÃO PARA RATIFICAR OS RESULTADOS DAS NEGOCIAÇÕES SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) EXERCÍCIO DE 2004, CONFORME A SEGUIR ESPECIFICADO:

CLÁUSULA PRIMEIRA

As Empresas de Seguros Privados e de Capitalização estabelecidas no Estado de São Paulo, pagarão a PLR de forma fracionada em duas parcelas: a primeira parcela de caráter obrigatório, observando-se o estipulado na Cláusula 2.ª e a segunda parcela sujeita às condições estabelecidas na Cláusula 3.ª.

CLÁUSULA SEGUNDA

Independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31/12/2004, todos os empregadores pagarão aos empregados, em efetivo exercício em 31/12/2004, de uma única vez, até a data do pagamento da remuneração de janeiro de 2005, a importância de R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais).

Parágrafo 1.º Para os Empregados admitidos durante o ano de 2004, em efetivo exercício na Empresa em 31/12/2004, farão jus a $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor acima, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 16 (dezesesseis) dias. Os admitidos durante o ano de 2004, que tenham se afastado por doença, acidente de trabalho ou licença maternidade receberão na mesma proporção, com base na data de sua admissão.

Parágrafo 2.º Para os Empregados admitidos até 31/12/2003, e que se afastaram, durante o ano de 2004, por doença, acidente de trabalho ou licença maternidade, e com vínculo empregatício em 31/12/2004, farão jus ao pagamento integral da 1.ª parcela da PLR.

Parágrafo 3.º As Empresas que possuem Programas Próprios, consoante à Lei 10.101, de 19/12/2000, e que já tenham feito o pagamento integral da sua PLR de 2004, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da primeira parcela da PLR, conforme o “caput” e parágrafos 1.º e 2.º.

Parágrafo 4.º As Empresas que possuem Programas Próprios e que efetuarem o pagamento da sua PLR de 2004, após o mês de Janeiro/2005, poderão fazer a compensação dos valores pagos, conforme o “caput” e parágrafos 1.º e 2.º.

CLÁUSULA TERCEIRA

As Empresas que em seus balanços de 31/12/2004 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuarão até 31/07/2005, o pagamento, de uma única vez, de uma segunda parcela equivalente a 40% (quarenta por cento) do salário-base resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2005, acrescido do valor fixo de R\$ 304,00 (trezentos e quatro reais) aos empregados admitidos até 31/12/03 e em efetivo exercício em 31/12/2004, valor total esse limitado ao máximo de R\$ 3.689,00 (três mil, seiscentos e oitenta e nove reais).

Parágrafo 1.º O total do pagamento previsto no “caput” fica limitado a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício de 2004. Desse total serão deduzidos os R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais) concedidos a título de antecipação em janeiro de 2005, e quaisquer outras quantias pagas a título de PLR em programa próprio.

Parágrafo 2.º As Empresas que apresentarem prejuízo demonstrado no seu balanço anual encerrado em 31/12/2004 estão isentas do pagamento da PLR prevista neste “caput”.

Parágrafo 3.º As Empresas que mesmo tendo lucros ou resultados no seu Balanço de 31/12/2004, não tiverem disponibilidade financeira ou o seu

lucro líquido ou resultado não for suficiente atender integralmente ao disposto no “caput” deverão comprovar documentalmente com os elementos que deram origem ao resultado final de seu balanço, junto ao Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, até 30/06/2005.

Parágrafo 4.º Na falta da justificativa e dos comprovantes, na data de 30/06/2005, citados no parágrafo anterior, a empresa pagará a PLR na forma prevista no “caput” desta cláusula.

3.1 – Para os Empregados admitidos durante o ano de 2004, em efetivo exercício na Empresa em 31/12/2004, farão jus a $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor calculado, por mês trabalhado) ou fração igual ou superior a 16 (dezesesseis) dias. Os admitidos durante o ano de 2004, que tenham se afastado por doença, acidente de trabalho ou licença maternidade receberão na mesma proporção, com base na data de sua admissão.

3.2 – Para os Empregados admitidos até 31/12/03, e que se afastaram, durante o ano de 2004, por doença, acidente de trabalho ou licença maternidade, e com vínculo empregatício em 31/12/2004, farão jus ao pagamento integral parcela da PLR, deduzida a parcela já adiantada em janeiro de 2005.

3.3 – Para os empregados demitidos sem justa causa que não tenham pedido demissão, no período entre 01/01/2004 e 31/12/2004, as empresas pagarão $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor aqui estabelecido nessa cláusula terceira, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 16 (dezesesseis) dias, no exercício de 2004, ficando certo e ajustado que o pagamento só será efetivado por solicitação expressa do ex-empregado, até no máximo 30/06/2005. Fica ainda ajustado que empregados demitidos entre 02/12/2004 e 31/12/2004, só farão jus ao benefício aqui estabelecido se tiverem recebido aviso prévio indenizado.

CLÁUSULA QUARTA

As Empresas que já possuem Programas Próprios de PLR, e que atenderem a participação prevista nesta convenção, têm como cumprida a Lei 10.101, de 19/12/2000.

CLÁUSULA QUINTA

Os pagamentos decorrentes da aplicação da presente Convenção Específica referem-se ao exercício de 2004 e têm como cumpridos os requisitos da Lei 10.101, de 19/12/2000.

E por estarem acordadas, firmam as partes a presente Convenção Específica em tantas vias quantos são os signatários e para que produzam os efeitos legais pertinentes.

Portanto, em relação ao conteúdo acima transcrito, vê-se que há sim normas claras e objetivas (*contornos concretos*) e resta presente normas substantivas (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e adjetivas na CCT (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que tem como produto final a apuração da PLR, ademais consta do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência, prazos, valores, situação em que a PLR pode não ser paga e como se comprova a impossibilidade do pagamento, formas de compensação etc.*).

Noutro vértice, o relatório fiscal (e-fl. 122/134) não anota outros critérios para descaracterizar a PLR que não seja a alegada ausência de regras claras e objetivas, substantivas e adjetivas, de modo que, pela ausência de outros elementos indicados pela Administração tributária, também não verifico como se manter a autuação. Por exemplo, o relatório fiscal não crítica eventual parcela fixa, não se insurge quanto a eventual época em que firmado etc.

Demais disto, a crítica fiscal de que a PLR paga assegura somente o valor e o prazo de pagamento, sem servir como incentivo à produtividade, ao meu sentir, não é suficiente para desconstituir o caráter imune do pagamento, uma vez que é fato observado nos autos que os

pagamentos de PLR foram substanciados nas Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre os entes sindicais de Empregadores e Empregados, das respectivas categorias, dos quais o contribuinte e seus trabalhadores são vinculados, cada qual a sua respectiva representação. Vale dizer, a negociação não foi da própria empresa, tampouco foi dos próprios empregados, mas sim dos entes sindicais que os representam e o recorrente não poderia se furtar ao pagamento. Especialmente, tenho em mente que em se tratando de CCT, considerando sua complexidade negocial, bem como tomando por base a sistemática adotada pelos entes sindicais, inclusive o fato das Empresas não serem a parte direta nestes instrumentos, mas sim o ente sindical representativo, focando-se na busca de distribuição de participação dos empregados nos lucros, a partir dos resultados presumidos que a força de trabalho externa para as empresas, isto é, objetivando garantir um direito social a classe trabalhadora, a partir da perspectiva de partilhar a lucratividade dos empresários em prol dos empregados, de modo a atender ao objetivo de **integrar o capital e o trabalho**, sendo lastreadas no **inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101**, estando focada no "lucro" (sendo o escopo nos resultados aspecto secundário e subjetivo/presumido no âmbito das Convenções Coletivas), tendo um caráter aproximado das "gratificações de desempenho", o que, para a doutrina justrabalhista, o seu recebimento independeria diretamente de fatores e condutas específicas e diretamente ligadas ao empregado, entendo que deve se validar a PLR paga como dentro do conceito constitucional, sendo verba imune.

Lado outro, a despeito de não ser objeto do relatório fiscal, também seria caso de moderação do entendimento relativo ao chamado ajuste prévio para a realidade das CCT, podendo, para estes instrumentos, ser validados como "prévios" os acertos negociados nas Convenções Coletivas que antecede os pagamentos com base exclusivamente nelas.

Ora, as Convenções Coletivas são, de certo modo, equidistantes das realidades de cada empresa, por isso, focam, especialmente em partilha de "lucros". Logo, no âmbito das Convenções Coletivas não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, do empregado, que em análise mais social é o titular da PLR, enquanto direito social constitucionalmente assegurado. Interessante notar, inclusive, que as CCT dos autos delimitam que na inexistência de lucro a parcela pode ser significativamente suspensa.

Veja-se que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano do empregado e da própria vontade dos agentes econômicos. A CCT, neste horizonte, pode ser firmada, inclusive, após o encerramento do exercício, quando a entidade sindical pode conhecer melhor os lucros e "exigir" uma maior partilha.

Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho. O propósito da CCT é especialmente garantir o direito social dos empregados aos lucros como fruto do trabalho desenvolvido na pessoa jurídica, pois a união da força empregadora garante o resultado das empresas. O importante aqui é partilhar o lucro.

Por isso, entendo que é legítimo o pagamento de PLR nos estritos termos da Convenção Coletiva de Trabalho celebrada com Sindicatos que detém competência territorial para representar categoria determinável de empregados e de empregadores.

Noutro vértice, a fiscalização crítica o que chama de assegurar valor a ser pago e prazo, no entanto, ao meu sentir, a previsão de pagamento, ainda que mínimo, na forma apontada nos instrumentos citados, não desvirtua o plano, pois, em verdade, mantém a integração capital e trabalho, prevê compensação e estima situação de dispensa no pagamento da PLR, demais disto tais previsões são moderadas (em valor moderado) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado a ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, especialmente quando negociada a cláusula por Terceiros (entes sindicais de empregadores e de empregados). Aliás, poderia a recorrente se negar a cumprir o que foi ajustado por tais Terceiros? Certamente, que não! Demais disto, a fiscalização não apontou casos específicos.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade pretendido pela fiscalização, o trabalhador, para quem o direito social é garantido, por corolário lógico, terá contribuição com a sociedade empresária empregadora, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não se projete que quanto maior o resultado melhor a participação da classe de trabalhadores, o que não se afigura razoável é pretender estipular numa CCT índices de produtividade isolados ou departamentalizados, quando a empresa, individualmente considerada, não é parte direta no acordado e a CCT foca na concepção de rateio dos lucros decorrentes do esforço da massa trabalhadora para o ente empresarial.

O desempenho de um dado trabalhador pode até ser mais baixo do que o de seus pares, mas, de certo modo, terá sempre contribuído para a empresa receber e realizar o seu lucro. A finalidade da PLR, baseada em partilha dos lucros, em lucratividade, é atender ao fim do direito social em foco de proporcionar que o trabalhador participe dos ganhos da empresa. E mesmo que a empresa afira prejuízo, é certo que o empregado contribui com seus serviços, ao menos para um prejuízo menor, de modo que deve ser assegurado o seu direito social em face ao esforço para dado resultado (que pode ser um menor prejuízo).

Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, entre partes empregadora e empregados, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados.

Por conseguinte, do ponto de vista do lucro, foco na integração trabalho e capital e objeto das CCT, o pagamento da PLR atrelado ao auferimento de lucros, prevendo-se em contrário a ausência da verba, exceto pelo resguardo de um mínimo, não pode ter por abusiva essa previsão. Em sentido aproximado tem-se, inclusive, os Acórdãos CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, e 2301-005.795, de 15/01/2019. Ou, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.192 e 2202-005.193, decisões de Maio de 2019.

De mais a mais, reitero que as Convenções tiveram por parâmetro a lucratividade (focada no lucro líquido), sem prejuízo de estabelecer um mínimo com vistas a assegurar o direito social para o empregado. Nestas Convenções (CCT) não foi necessário fixar metas, mas sim, como foi feito, estabelecer regras para partilha do superávit, dando oportunidade à categoria de empregados de participarem nos lucros. A meu ver, a leitura é de clareza solar. Não existe pontos obscuros.

Apesar das convenções terem previsto valor fixo, este visa assegurar o direito social dos empregados de receberem também alguma compensação por resultados produzidos (mesmo que o resultado seja um menor prejuízo, no caso de ausência de lucro). O certo é que não havendo lucros não haverá o que partilhar a tal título, vez que o CCT prevê hipótese de suspensão do pagamento para tal título, então não há propriamente uma garantia de que os empregados vão receber partilha de lucros a todo custo e em qualquer situação, pois, se não houver lucro, a partilha de lucros fica suspensa (retribui-se apenas o resultado e de forma mínima por faixas e em valores módicos). Então, não há o tergiversado caráter remuneratório para o conceito de salário-de-contribuição na ótica da Lei n.º 10.101, além de estarem dotadas de regras claras e objetivas e de possuírem normas substantivas e adjetivas, tendo sido celebradas entre as entidades sindicais das respectivas categorias (não foi firmado diretamente pela recorrente).

Sendo assim, com razão o recorrente.

- Da Multa em períodos que remanesçam no lançamento

De toda sorte, *obiter dictum*, caso este relator seja vencido na tese de cancelamento integral do lançamento, observo que o recorrente questiona a multa aplicada e a retroatividade benigna. Argumenta que a multa é limitada em 20% (vinte por cento) no contexto do art. 35 considerando a Lei 11.941.

Pois bem. Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar, caso seja vencido, a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN⁷.

Veja-se que há competências do cálculo da multa compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar, se mantido o lançamento, a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021. Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo

⁷ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, caso este relator seja vencido em relação a tese de cancelamento integral do lançamento, assistirá parcial razão ao recorrente quanto a retroatividade benigna, para determinar, se cabível, caso subsista períodos em que eventualmente não houve depósitos judiciais ou o depósito não foi integral, o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, acolho parcialmente a prejudicial de decadência do lançamento, declarando a decadência do lançamento no que se refere às competências Janeiro/2004 a Junho/2004, inclusive, e, no mérito, para os fatos geradores com lançamento não decadente, ou *obiter dictum* mesmo para as competências com lançamento decadentes, dou-lhe provimento

para cancelar o lançamento por entender, em síntese, que a PLR paga, objeto da fiscalização, não pode ser base de cálculo de contribuições. Caso este relator seja vencido quanto a tese de cancelamento integral do lançamento, subsistirá a necessidade de aplicar a retroatividade benigna, procedendo-se com o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, declaro a decadência do lançamento no que se refere às competências Janeiro/2004 a Junho/2004, inclusive, e, no mérito, DOU PROVIMENTO ao recurso. Caso este relator seja vencido na tese de cancelamento integral da exigência, então, para o lançamento (ou parte dele) mantido pelo Colegiado, determino o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Redatora Designada.

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, relator destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, apresento pontual divergência quanto a específicos temas relativos aos requisitos legais ao pagamento de PLR, conforme passo a apresentar.

A legislação descreve que o pagamento nos termos da lei poderá garantir a não integração dos valores no salário de contribuição.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;

b) existência de convenção ou acordo coletivo;

c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição,

período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; (ii) - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, assim, uma forma de incentivo à produtividade.

Essa premissa, pressupõe que seus beneficiários, conhecendo as regras do processo, possam contribuir com seus esforços para o atingimento das metas preestabelecidas e assim receberem suas participações nos lucros ou resultados da empresa.

Entretanto, não consta dos ajustes coletivos a definição da efetiva meta a ser alcançada pelos funcionários da pessoa jurídica, que remeta à integração entre capital e trabalho.

Ausente um dos mais importantes requisitos legais condicionadores da não inclusão da participação nos lucros ou resultados na base de cálculo das contribuições, qual seja, a inclusão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, nos instrumentos decorrentes da negociação, os valores recebidos não se caracterizam como PLR para a finalidade de exclusão da base de cálculo da contribuinte social.

Vejamos jurisprudência do CARF a respeito da temática:

1 - Acórdão da C. CSRF, de 26/08/21, Relatado pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, com ementas e trechos de voto abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

(...)

Sobre a segunda matéria, “Participação nos Lucros ou Resultados – PLR pagas aos empregados – ausência de regras claras” a Fiscalização aponta que a CCT prevê uma parcela mínima, de caráter obrigatório, e igual para todos os empregados, sem relação

com o cumprimento de metas; argumenta que a existência de parcelas fixas desnatura a PLR; que, portanto, não haveria clareza quanto aos critérios para pagamento da PLR. Por regras claras fala-se em parâmetros previamente estabelecidos e que seja de conhecimento dos trabalhadores para que estes tenham pleno conhecimento da relação entre esse esforço de sua participação nos lucros.

No caso, o simples fato de o PLR prever um pagamento fixo, independentemente de qualquer contrapartida pelo trabalhador já é suficiente para caracterizar a falta de clareza e objetividade do plano. É que, por esse critério, o trabalhador não tem como saber como deve-se comportar no trabalhos para fazer jus à participação e em que valor. Foi para prevenir essa situação que a lei passou a exigir que o acordo deveria prever esses parâmetros. Vejamos:

(...)

2 - Acórdão da C. CSRF nº 9202007.938, de 17/06/2019, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

3 - Acórdão da C. CSRF nº 9202-05.705, de 29/08/2017 com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas após ou no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, com base no atingimento de metas ou referidos resultados. Adicionalmente, para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, o que não se observou no caso sob análise.

Com lastro nos fundamentos exarados e na jurisprudência acima reproduzida da C. CSRF, somente nos cumpre manter o lançamento pelas obrigações principais, descumprido regramento inserto no §1º e incisos, do art. 2º, da Lei 10.101/00.

É o voto de divergência.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly