



<b>Processo nº</b>	16327.000904/2010-72
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-011.662 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	03 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	CITIBANK N.A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2006, 2007

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa aos princípios da legalidade e finalidade.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI N° 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.**

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei n° 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

**AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.**

Não há, na Lei n° 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente..

**DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei n° 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da

contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.**

Com a revogação da Súmula CARF nº 119, DOU 16/08/2021, este Conselho alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91; vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que deu provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº **16-62.375** proferido pela **14<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO**, referente ao período de apuração de 2006 e 2007.

No caso, valho-me do relatório da decisão recorrida por bem sintetizar os fatos:

### **DA AUTUAÇÃO**

1. Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.262.003-5, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal (CFL) 68.

### 1.1 Conforme o Relatório Fiscal da Infração, fl. 37:

- Durante a ação fiscal, constatou-se que o Sujeito Passivo deixou de informar nas suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's, nas competências 02/2006, 03/2006, 12/2006, 02/207 e 10/2007 os valores pagos aos seus empregados a título de Participação no Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a lei específica;
- Os valores individualizados das remunerações pagas aos segurados empregados a título de PLR são apresentadas no Anexo I.

De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 38/40, e seus Anexos I e II, fls. 41/45:

- A multa aplicada para a presente infração, foi a prevista no artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social – RPS, atualizada nos termos da Portaria MPS/MF nº 350 de 30/12/2009, no valor total de R\$ 12.697,11 (doze mil e seiscentos e noventa e sete reais e onze centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitado, por competência, em função do número de segurados da empresa, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91;
- Observe-se que foi aplicado, na ação fiscal, o princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional – CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos pela empresa, não recolhida tempestivamente, mediante cotejo entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida, com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não declaração, em GFIP, da contribuição devida, objeto da presente lavratura), calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009;
- Dessa comparação, detalhada nos Anexos I e II, resultou a aplicação das multas previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores, em 02/2006, 03/2006, 12/2006, 02/207 e 10/2007.

1.2 Encontram-se anexos ao Auto de Infração (fl. 33): Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 02/03); Termos de Início de Procedimento Fiscal, de Intimação Fiscal, fls. 04 a 11; IPC – Instruções para o Contribuinte, de fls. 34 a 35 RL – Relatório de Lançamentos, de fl. 36; FLD – Fundamentos Legais do Débito, de fls. 39 a 40; Relatório de Vínculos, de fl. 41; Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF, de fls. 57/58.

1.3 Também foram juntados pela Fiscalização: Procurações, Substabelecimentos, documentos dos patronos, documentos societários (fls. 12/32 e 46/56).

### DA IMPUGNAÇÃO

2. Tendo sido científica do Auto de Infração em 16/08/2010, fl. 33, a Autuada impugnou o lançamento tempestivamente em 15/09/2010, conforme despacho de fl. 102, através do instrumento de fls. 61/87, com juntada de documentos dos procuradores, Procuração, Substabelecimentos, documentos societários, às fls. 89/100.

3. Apresenta um breve relato sobre a autuação em epígrafe, e afirma que o presente lançamento está maculado por ausência de descrição do fato gerador da obrigação tributária. No entanto, presumindo que os argumentos da Fiscalização são os mesmos apresentados no Auto de Infração DEBCAD 37.261.298-3, processo 16327.000905/2010-17, deduz as alegações a seguir sintetizadas:

Indispensáveis Considerações Prévias

**Da Injustificada Descontextualização Negocial das Convenções Coletivas de Participação nos Lucros Fiscalizados – Afastamento do Princípio da Legalidade e da Finalidade do Ato Administrativo**

3.1. Descreve as atividades desenvolvidas pela empresa, e aduz que o fato das convenções coletivas terem previsto a distribuição de valores fixos de participação nos lucros e resultados está de acordo com o ambiente de negócios da Impugnante.

3.2. O Contribuinte já havia realizado pagamentos de PLR em anos anteriores com base em instrumentos de negociação muito semelhantes àqueles relativos ao período autuado, ou seja, os termos contidos nas convenções coletivas que tratavam de PLR não representaram nenhuma novidade aos seus trabalhadores.

3.3. Sustenta que devido à grande dificuldade das negociações, elas podem ser resolvidas ao final dos períodos.

3.4. A exigência de que os Acordos de PLR sejam assinados nos primeiros meses do ano ocorre pelo desconhecimento de como as negociações são importantes e complexas. Transcreve notícias sobre o sindicato dos bancários e dos metalúrgicos.

3.5. Destaca que independente do momento em que as Convenções Coletivas de PLR foram assinadas, os seus termos foram previamente negociados entre as partes, em conformidade com o que exige a Lei n.º 10.101/2000.

3.6. Cita a teoria do propósito negocial, o artigo 7º, inciso XI, da CF/88, e enfatiza que no presente caso, se trata de um direito social constitucionalmente garantido. Não se tratam de pagamentos de bônus ou premiações.

3.7. O afastamento da finalidade do ato administrativo e da legalidade verifica-se na ausência de compreensão do que a Lei n.º 10101/2000 impõe (fixação de critérios para os pagamentos de PLR) e do que ela faculta às partes (critérios vinculados a metas ou índices de qualidade, lucratividade ou produtividade).

**Da Motivação do Impugnante para Implantação das Convenções Coletivas de Participação nos Lucros Fiscalizados – A Realidade em Detimento da Presunção**

3.8. Discorre sobre a natureza da PLR, ressaltando as diferenças entre ela e a remuneração, e argumenta que as convenções de PLR não se confundem com as obrigações decorrentes do contrato de trabalho.

3.9. Portanto, não há que se falar na incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR não adequado — ou mesmo adequável — àqueles previstos na legislação (artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91), mesmo que, como no presente caso, tenha a sua natureza desconsiderada. Menciona julgado administrativo.

3.10. Apoiado no parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional – CTN, alega que não há subsídios para que a Sra. Agente Fiscal pudesse ter desconsiderado a forma adotada para os pagamentos feitos a seus empregados (PLR), para considerá-los como verba salarial, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

**Do Direito**

**Participação nos Lucros ou Resultados; Plena Insubsistência dos Argumentos da Sra. Agente Fiscal**

3.11. Insurge-se contra os motivos, apontados pela Fiscalização, pelos quais os Acordos Próprios de PLR e as Convenções Coletivas de Trabalho de PLR da Impugnante não atenderam a todos os requisitos da Lei nº 10101/2000.

3.12. Motivo 1 - as convenções teriam sido negociadas e assinadas somente ao final dos anos base, sendo retroativas aos períodos de participação

3.12.1. Transcreve trechos do Relatório Fiscal.

3.12.2. Discorre sobre a natureza da convenção coletiva de trabalho, e destaca que a CCT dos bancários envolve números elevados de sindicatos e federações, com realidades dispareces entre os segmentos de negócios abrangidos em todo o Brasil.

3.12.3. Assim, o único critério possível como meta em um acordo de PLR é a lucratividade setorial.

3.12.4. As CCT's seguem as regras contidas nos artigos 611 e seguintes da CLT, não sendo aceitável o argumento de invalidação pelo fato da data-base ser no último trimestre, o que fere a CLT e a Constituição Federal (artigo 7º, XXVI).

3.12.5. Afirma que ao longo das sucessivas convenções coletivas seus termos foram previamente acordados entre as partes, que deles tinham, consequentemente, pleno conhecimento, conforme exige a Lei 10.101/2000, sendo irrelevante, nesse aspecto, a data de subscrição da CCT.

3.12.6. A prova de que as negociações existiram é o acordo em si.

3.12.7. Destaca, ainda, que o Impugnante não possui qualquer ingerência sobre seus empregados ou sobre o Sindicato, para forçar/agilizar as propostas relacionadas aos acordos de PLR.

3.13. Motivo 2 - as convenções não contariam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação

3.13.1. Apresenta trechos do Relatório Fiscal. Alega que diante da abrangência das CCTs dos bancários, o único critério possível de ser nelas inserido como meta em um acordo de PLR é a lucratividade do setor econômico, dependendo exclusivamente do seu percentual o valor a ser distribuído.

3.13.2. Transcreve trechos das CCT's de 2004, 2005 e 2006, e apresenta um sumário de critérios/métricas para a participação nos lucros e resultados.

3.13.3. A Lei 10.101/2000 impõe tão-somente a fixação dos direitos substantivos e não das metas que serão utilizadas para verificação da sua concretização, os quais, no presente caso, são claros e objetivos. Menciona julgado administrativo.

#### Necessidade de Revisão do Valor da Multa Aplicada

3.14. É ilegal o procedimento adotado pela Agente Fiscal na definição da multa mais benéfica ao Contribuinte, conforme determina o art. 106, II, "c" do CTN, devendo ser o mesmo revisto, já que a metodologia em vigor à época dos fatos é sempre mais benéfica à Impugnante, pois prevê multa de 24 a 100%, ao passo que a norma superveniente (Lei 11.941/2009) estabelece penalidade de 75 a 150%.

3.15. Reproduz trecho de Acórdão da DRJ São Paulo e conclui que o valor da multa punitiva aplicada deve ser revisto.

#### Ilegalidade da Inclusão dos Diretores no Pólo Passivo da Autuação

3.16. Quanto à imputação de responsabilidade solidária aos diretores da Impugnante, não restou configurada pelo Fisco a ocorrência de qualquer uma das hipóteses legais previstas nos artigos 134 e 135 do CTN que pudesse vir a imputar a responsabilidade tributária a tais pessoas.

3.17. O que fez o Fisco foi presumir a responsabilidade solidária dessas pessoas pelo referido crédito, todavia, as relações jurídico-tributárias não se pautam por presunções, mas sim pela adequação do fato executado à norma legal vigente. Transcreve jurisprudências.

3.18. Assim, não há que se falar em responsabilização solidária, sob pena de ilegalidade e conseqüente inconstitucionalidade. Nem se alegue que a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias poderia configurar infração à legislação para fins de imputação de responsabilidade tributária, conforme pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (transcreve julgado).

3.19. Em relação a responsabilidade solidária dos diretores prevista no artigo 13, parágrafo único da Lei n.º 8.620/93 (recentemente revogado pela Lei n.º 11.941/2009), dar-se-á somente quando provado pelo Fisco que o inadimplemento dessas obrigações ocorreu, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados. Cita acórdão do CRPS a respeito.

#### Dos Pedidos

4. Por todo o exposto, está demonstrado que:

- todos os pagamentos de PLR estão em conformidade com a Lei n.º 10101/2000;

O valor da multa deve ser revisto, para adequação à norma contida no artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional; e;

é ilegal a inclusão dos diretores da Impugnante no pólo passivo da autuação fiscal.

4.1. Deste modo, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

4.2. Requer, ainda, que os diretores da Impugnante sejam imediatamente excluídos do pólo passivo da autuação fiscal.

É o relatório.

O Acórdão manteve integralmente os termos da decisão impugnada.

A empresa recorrente interpôs o presente recurso voluntário com o fito de buscar a nulidade dos autos de infração e a reforma do acórdão proferido nos autos em epígrafe, bem como daqueles lançados nos processos administrativos apensados. Tal acórdão está lançado às fl. 104/127.

O recurso voluntário (fl. 132/156) apresentou as mesmas razões expostas na impugnação, a saber: a insubsistência dos argumentos fiscais quanto à participação nos lucros e resultados; ilegalidade da incidência de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Ao que se vê, a peça recursal é manejada tendo em vista a insurgência do recorrente, não só contra a autuação oriunda dos autos em epígrafe, mas, também, em relação aos termos dos apensos. Assim, em única peça recursal, traz-se a irresignação e a tentativa de nulidade das autuações que determinaram o recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os supostos pagamentos de verbas oriundas de PLR.

Assim, o recorrente sustenta que todos os pagamentos de PLR estão em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000; que é ilegal, portanto, a incidência de multa.

Face o exposto, passa-se à análise das razões recursais.

Auto de Infração (AI) Revestido das Formalidades Legais.

O ato administrativo inerente ao Auto de Infração possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade ao legalmente estipulado. A fundamentação legal do lançamento de crédito é apresentada no Relatório Fiscal de fls. 37/45, onde consta toda a legislação que embasa o lançamento, por rubrica e por competência.

No caso, a irresignação recursal incide sobre a natureza jurídica das verbas pagas a título de PLR, bem como sobre a consequente falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários de contribuição. Há insurgência quanto à imputação da multa aplicada pela autoridade fiscal.

De qualquer modo, valho-me do ensejo para tratar sobre a regularidade do auto de infração.

O auto de infração em análise (fl. 01 e ss.) encontra-se em conformidade com as disposições legais, especialmente em observância ao disposto no artigo 293, *caput* do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, na redação dada pelo Decreto n.º 6.103, de 30/04/2007, bem como artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Houve, no caso, conforme se verifica na fl. 33, e nos Relatórios Fiscais da Infração, da Aplicação da Multa, e Anexos I e II, às fls. 37 a 45 a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, haja vista que o recorrente não informou os pagamentos feitos a segurados empregados, a título de PLR, em desacordo com a legislação específica, feitos nas competências 02/2006 a 03/2006, 12/2006, 02/2007 e 10/2007.

Conforme se depreende do relatório fiscal, a autoridade fiscal aplicou sobre o salário de contribuição não declarado em GFIP as alíquotas de 22,5% referente à cota patronal e de 1% relativa ao RAT, nas competências 02,03 e 12/2006 e 02/2007; e 22,5% referente à cota patronal e 3% relativa ao RAT, na competência 10/2007, chegando-se, assim, à multa inicial aplicada.

Ao lavrar o auto de infração, foi especificado o dispositivo legal violado, qual seja o artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei n.º 8212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9528/97,

c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99.

Foi, portanto, aplicada a multa, em conformidade com a legislação vigente à época do fato gerador, por ser a mais benéfica ao Contribuinte, como determina a alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

De todo modo, alerto que as hipóteses de declaração de nulidade do ato do lançamento estão contempladas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual cinge à incompetência do agente e preterição do direito de defesa.

Noutro turno, é preciso destacar que existem elementos formais essenciais a cada tipo de autuação, cuja ausência impõe igualmente o reconhecimento da nulidade do ato administrativo do lançamento por dela ser possível decorrer prejuízo para defesa. Para o Auto de Infração, estes requisitos constam dos incisos III , IV e V do art 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Desta feita, valho-me do ensejo para dispor que o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

A competência do auditor para proceder ao lançamento advém do art 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar. Verifico, outrossim, que a autoridade fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação previdenciária, correspondente às contribuições devidas, quais sejam: valores pagos a título de Participação nos Lucros/Resultados em desconformidade com a legislação específica, no caso a Lei nº 10101/2000. Por conta disso, foi aplicada corretamente a pena de multa.

No curso da ação fiscal foi assegurado ao Recorrente o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo. Portanto, válido é o auto de infração.

#### Do Mérito

#### Da Participação nos Lucros e Resultados - Parcela Paga em Desacordo com a Legislação

O Recurso Voluntário interposto, visa rechaçar a autuação fiscal lavrada para exigência de multa decorrente de ação fiscal que constatou ter o Recorrente deixado de informar nas suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP’s, nas competências 02/2006, 03/2006, 12/2006, 02/207 e 10/2007 os valores pagos aos seus empregados a título de Participação no Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a lei específica;

Como visto, a ação fiscal decorreu da lavratura dos autos de infração, dentre eles o de nº 37.262.003-5 (fl. 32/36).

De acordo com o relatado, a recorrente, nos exercícios fiscalizados (2006/2007) pagou a cada um de seus empregados quantias a título de participação nos lucros e resultados, tendo por base Convenções Coletivas de Trabalho (fl. 45 a 63 dos autos principais).

Verifica-se, portanto, a necessidade de serem analisadas as condições em que essas verbas foram ajustadas e pagas, para que, então, se possa concluir se as mesmas correspondem ou não à disciplina da Lei n.º 10.101, excluídas da tributação por força constitucional e da legislação previdenciária.

A partir da análise detida dos autos e da documentação acostada, resta apurado que os pagamentos foram embasados nas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos celebradas para os exercícios de 2005, 2006 e 2007, que contaram com a participação da Federação Nacional dos Bancos e os diversos Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários, **respectivamente em 17 de outubro de 2005, 18 de outubro de 2006 e 18 de outubro de 2007.** (g.n)

Percebo que, como bem destacado na ação fiscal, os pagamentos a título de PLR tiveram por base CCT's (fl. 45 a 63 dos autos principais), firmadas **no último trimestre de cada ano**, ou seja, em outubro.

Ora, um dos pontos importantes a serem levantados consistem na vigência dos acordos de PLR, haja vista que a norma vigente determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação. No caso, observo que os instrumentos utilizados para o adimplemento do benefício em análise foram todos assinados retroativamente ao inicio de seus anos base.

Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado pactuado no período inicial de cada exercício.

Com efeito, os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica, face a critérios e metas preestabelecidas, de modo que a simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

É verdade que a Lei n.º 10.101/00 não determina sobre quão prévio deva ser o ajuste de PLR. Contudo, tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto, a razoabilidade e, sobretudo, a coerência em relação ao que se entende por ajuste prévio. No caso, resta cristalina a retroatividade das CCT, as quais foram firmadas no último trimestre de cada ano-base, ou seja, após 09 (nove) meses do início de cada exercício.

Assim, cada um dos instrumentos de negociação deveriam ter sido elaborados antes do inicio do período a que se referem os lucros ou resultados, vez que relativos exatamente a cada período pactuado. No mínimo, deveriam ter sido constituídos logo após o início de cada exercício.

Ora, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada.

Desta feita, acertada é a fundamentação lançada pela autoridade fiscal de 1º grau, quando alerta que os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo.

No caso concreto, a assinatura dos acordos e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o inicio de vigência dos mesmos e isso, sem dúvida, leva a indagar como possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer praticamente no final de cada ano?

Ora, quando da constituição de cada CCT, já havia transcorrido tempo suficiente a ensejar a ocorrência de vários fatores capazes ou não de contribuir para o alcance das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

Em que pesem os fundamentos lançados pelo recorrente na peça recursal, advirto que admitir que o pagamento não estivesse sujeito a instrumentos de negociação celebrados previamente, seria coadunar com o desvirtuamento da rubrica e o ensejo de fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de "participação nos lucros ou resultados" apenas para não pagar encargos sociais sobre a referida remuneração.

Diante disso, não há razões para discordar dos termos lançados na decisão recorrida sobre o tema, haja vista que, realmente, os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já havia sido definido.

A inobservância do requisito essencial atinente ao ajuste prévio mostra-se inequívoca à luz do caso concreto. As normas estabelecidas no último trimestre de cada exercício retirou dos empregados a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

No caso em tela, chama a atenção que nenhuma das convenções coletivas apresentadas se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício.

De acordo com o relato fiscal, a empresa não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º, da Lei 10.101/2000 e ao distribuir quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando como se PLR fosse. Com isso, os valores pagos a título de PLR foram considerados salário de contribuição e foram

objeto de cobrança. Sobre tal ponto, não vejo razões plausíveis que ensejam a reforma do julgado.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei n.º 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

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

(...)

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

(...) (grifos nossos)

Lei n.º 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória n.º 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei n.º 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei n.º 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Nesse contexto, logicamente, os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR. (grifei)

Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei n.º 10.101/2000, conclui-se que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Por isso, é necessário o ajuste razoavelmente prévio.

Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas preestabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passo à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições

previdenciárias. Nesse contexto, a Lei n.º 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais

empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(... ) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(... ) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei n.º 10.101/2000.

A Lei n.º 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações.

Visto isso, tenho que, no caso dos autos, a empresa recorrente não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000 e distribuiu quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando-a como se PLR fosse. Assim, os valores pagos a título de PLR foram corretamente considerados salário de contribuição e, por isso, devem ser objeto de cobrança.

Depreende-se da narrativa supra que o fundamento utilizado pela Fiscalização para descaracterizar a PLR da recorrente foi a ausência de regras prévias, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba.

O pagamento de um valor anual desvinculado de qualquer meta prévia e a ausência de regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, descaracteriza a PLR e atrai a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em desacordo com a legislação.

Feitas tais constatações, resta caracterizado, portanto, que houve o pagamento sem a fixação de regras claras e objetivas para o seu recebimento, descaracterizando a sustentada Participação nos Lucros e Resultados.

Portanto, nesse ponto, razão não assiste ao recorrente.

Da multa – Retroatividade Benigna

Multa Aplicada

Aduz a Recorrente que a multa possui caráter confiscatório e fere o princípio da capacidade contributiva.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade feitas pela Recorrente, convém registrar que o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Sobre a aplicação da retroatividade benigna, no caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, com base na manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

[...]

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Ainda que não vinculante, a observação da manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do *quantum* devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Assim consta a nova redação do art. 35, dada pela Lei n.º 11.941/2009:

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

E assim consta na nova redação da Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Portanto, deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época dos fatos com o regramento contido na nova redação do artigo 35 da Lei

8.212/1991, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário, para aplicar a retroatividade benigna, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula