



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720117/2023-65
ACÓRDÃO	2301-011.463 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO DAYCOVAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/03/2018, 01/04/2018, 01/09/2018, 01/10/2018

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. LIMITE. 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS. REVOGAÇÃO.

A limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada juntamente com o *caput* do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86, pois não é possível subsistir a vigência de um parágrafo quando revogado o *caput* do seu artigo correspondente.

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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI 10.101/2000. ALTERAÇÕES PELA LEI 14.020/2020. AUSÊNCIA DE RETROATIVIDADE.

Não tem aplicação retroativa as alterações da Lei 10.101/2000 introduzidas pela Lei 14.020/2020, tendo sido objeto de veto presidencial o dispositivo que estabelecia o caráter interpretativo de tais alterações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

(relatora), Rodrigo Rigo Pinheiro e Paulo Cesar Mota, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Joao Mauricio Vital (substituto[a] integral), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de dois autos de infração de fls. 156/161 e 162/168, lavrados em 10/03/2023 para lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, além das destinadas às outras entidades e fundos – terceiros, em razão de participação nos lucros ou resultados (PLR) pagos a empregados e não oferecidos à tributação, com reflexos no GILRAT, INCRA e salário educação (FNDE) de empregados. A multa de ofício imputada é de 75%.

Os valores do auto individualmente seguem apontados, perfazendo o total de R\$ 21.985.431,89.

Processo	Documento de Lançamento	Valor
16327-720.117/2023-65	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR	R\$ 19.813.707,00
16327-720.117/2023-65	CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS	R\$ 2.171.724,89
Total		R\$ 21.985.431,89

Os fatos geradores se referem às competências 03/2018, 04/2018, 09/2018, 10/2018.

Conforme relatório fiscal e a **autuação de fls. 156**, a infração dos valores patronais tem por fundamentos: Leis nº 8.212, de 24.07.91, art. 22, I e II; Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 12, I, parágrafo único, art. 201, I, § 1º, art. 202, I, II e III, § 1º ao 6º, art. 202-A, art. 216, I, "b"; Decreto nº 6.957, de 09.09.09, arts. 2º e 4º e alterações posteriores; Lei nº 10.666, de 08/05/2003, art.10.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC - LANÇ OF	Cód. Receita Darf 2158	Valor 835.577,40
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2023)		Valor 253.738,34
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 626.683,04
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	Cód. Receita Darf 2141	Valor 8.814.273,37
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2023)		Valor 2.672.729,83
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 6.610.705,02
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 19.813.707,00
Valor por Extensão DEZENOVE MILHÕES, OITOCENTOS E TREZE MIL, SETECENTOS E SETE REAIS		

Em continuidade, a **autuação de fls. 162**, está pautada nos seguintes dispositivos legais: Decreto-lei nº 1.146, de 31.12.70, art. 1º, I, item 2, artigo 3º; Lei complementar nº 11, de 25.05.71, art. 15, II, Lei 8.212, de 24.07.91, art.22, I e §2º, art.32, IV e §2º, art.33, §4º, arts.35, 35-A e 37; Lei 11.457 de 16.03.07, art.3º e 16; Decreto 3.048, de 06.05.99, art.225, IV e §1º, Lei nº 9.424, de 26.12.96, art. 15, *caput*; Lei nº 9.766, de 18.12.98, art. 1º.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB TERC - SALÁRIO EDUCAÇÃO - LANÇ OFÍCIO	Cód. Receita Darf 2164	Valor 979.363,70
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2023)		Valor 296.969,97
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 734.522,76
CONTRIB TERC - INCRA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	Cód. Receita Darf 2249	Valor 78.349,08
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2023)		Valor 23.757,58
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 58.761,80
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 2.171.724,89
Valor por Extensão DOIS MILHÕES, CENTO E SETENTA E UM MIL, SETECENTOS E VINTE E QUATRO REAIS E OITENTA E NOVE CENTAVOS		

Há relatório fiscal (fls. 173/212) esclarecendo que:

- (i) Foram verificados pagamentos relacionados a PLR em 2018 (sobre o acordo coletivo de trabalho de 2017 e acordo coletivo de trabalho de 2018), declarado em DIRF, no código 3652, no valor total de R\$ 61.502.212,41 (item 2.4- fls. 174),
- (ii) As folhas de pagamento entregues pela empresa, durante a fiscalização, confirmam a existência de pagamentos a seus empregados tidos como

participação nos lucros ou resultados, informados pelas rubricas da tabela abaixo, totalizando o valor de R\$ 61.501.012,41 (item 2.5- fls. 174),

- (iii) A autoridade fiscal entendeu que as rubricas 1818 e 1821 – referentes ao Programa de Participação nos Resultados próprio da empresa (intitulado “PPR”), no valor total de R\$ 39.174.548,37, não seriam PLR (planilha de fls. 87),
- (iv) A base de cálculo da autuação no valor de R\$ 39.174.548,37 (fls. 210) é composta das rubricas 1818 e 1821, conforme destaque abaixo:

“8 – BASE DE CÁLCULO 8.1 A BASE DE CÁLCULO é formada pelos valores pagos pelas rubricas **1818 e 1821** conforme tabela abaixo. Tais valores foram informados pelo contribuinte nas **folhas de pagamentos** entregues a esta fiscalização, podendo ser visualizados, individualmente, por cpf, **competência** e rubrica, na tabela de fls. 149, “BASE DE CÁLCULO_ANALÍTICA”. - TOTAL PAGO DE PPR, rubricas 1818 e 1821

Mês	Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Valor Proventos SOMA
Março de 2018	1818	PPR	9.917.868,54
Março de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	11.309.353,14
Abril de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	72.000,00
Setembro de 2018	1818	PPR	4.736.986,72
Setembro de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	12.787.320,93
Outubro de 2018	1818	PPR	174.139,03
Outubro de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	176.880,01
Seleção			
Geral			39.174.548,37

(...)”

A lavratura se justificou no fato de que:

- (a) a empresa fiscalizada não atingiu as diretrizes em seus pagamentos de PPR,
- (b) haver diversas irregularidades em relação ao cumprimento dos requisitos mínimos exigidos pela legislação,
- (c) a existência de 265 empregados beneficiados de duas rubricas presentes no PPR (Anexo Geral e Anexo Área de Negócios),
- (d) vícios nas variáveis das fórmulas que determinam seus valores.

Os planos de metas de 2016/2017 e 2018 estão acostados aos autos às fls. 37/55.

Destaco, parcialmente, o relatório:

“(...)”

4.9 Assim, com a regulamentação pela lei 10.101, os pagamentos de parcelas referentes a participações nos lucros ou resultados (PLR/PPR) possuem diretrizes bem específicas e claras a serem seguidas. **Entretanto, a empresa fiscalizada ficou longe de atingir essas diretrizes em seus pagamentos de PPR.** A seguir, demonstra-se as diversas irregularidades verificadas por esta fiscalização no tocante ao cumprimento dos requisitos mínimos exigidos pela legislação. – fls. 178

(...)

“7.75 Ocorre que, como se pode ver na tabela de fls.155, “BENEFICIÁRIOS_AMBAS RUBRICAS”, **265 empregados foram beneficiários das duas rubricas**, tanto da 1821 quanto da 1818, sendo que estes receberam um total de R\$ 6.252.367,13, ou 42% de todo o valor, da rubrica 1818. Ou seja, o grupo restrito de beneficiários da rubrica 1821 – PPR AREA NEGÓCIO – recebeu ao todo R\$ 30.507.921,21 (R\$ 24.345.554,08 da rubrica 1821+ R\$ 6.252.367,13 da rubrica 1818), correspondendo a 78% de todo o valor pago de PPR pelo contribuinte, R\$ 39.174,548,37, na soma das rubricas.

7.76 Ou seja, **somente 21% dos empregados receberam 78% do valor total de PPR pago pelo banco, enquanto 79% dos empregados ficaram com 22%. É uma desproporcionalidade imensa, que demonstra, mais uma vez, a utilização do PPR como forma de remunerar uma casta de beneficiários.**

7.77 Assim, este relatório fiscal demonstrou que os pagamentos das rubricas 1818 e 1821, como PLR, **encontram vícios nas variáveis das fórmulas que determinam seus valores** não podendo de forma alguma usufruírem dos benefícios concedidos pela lei 10.101, fato que a empresa ignorou e não incluiu tais valores em sua declaração previdenciária. Dessa forma o valor da soma de tais pagamentos será incluído na base de cálculo da contribuição previdenciária referente ao período de 2018, por intermédio deste lançamento fiscal.” – fls. 210 - grifos desta Relatora

Ainda conforme o mesmo relatório fiscal (fls. 178), para 2018, por exemplo, relatou-se que:

“(…)

5.1 No exercício de 2018, conforme demonstrado no item 2.5 acima, o Banco Daycoval efetuou pagamentos referentes à participação nos lucros ou resultados – PLR – através de 06 rubricas (1223, 1224, 1818, 1821, 1890 e 1891) nas competências de março, abril, setembro e outubro de 2018:

Mês	Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Valor Proventos
03/2018	1818	PPR	9.917.868,54
03/2018	1821	PPR - Área de Negócio	11.309.353,14
03/2018	1890	PLR	10.406.482,15
03/2018	1891	Parcela Adicional do PLR	2.625.923,21
04/2018	1821	PPR - Área de Negócio	72.000,00
09/2018	1223	Adiantamento PLR	6.252.945,71
09/2018	1224	Antecipação Parcela Adicional PLR	3.041.111,97
09/2018	1818	PPR	4.736.986,72
09/2018	1821	PPR - Área de Negócio	12.787.320,93
10/2018	1818	PPR	174.139,03
10/2018	1821	PPR - Área de Negócio	176.880,01

(...)

5.3 As rubricas 1223, 1224, 1890 e 1891 se referiram a pagamentos oriundos das Convenções Coletivas de Trabalho – CONTRAF – dos exercícios de 2017 e 2018 e não fizeram parte deste lançamento fiscal. *Tais pagamentos foram realizados de forma regular, respeitando os ditames da Lei 10.101/2000.*

5.4 Os pagamentos irregulares se encontram sob as rubricas 1818 – PPR – e 1821 – PPR – AN. Dentro dessas rubricas foram incluídos pagamentos salariais retributivos ao desempenho individual do empregado, sendo colocados indevidamente no rol dos valores pagos como de PLR. Sob a totalidade desses valores não cabe a isenção tributária concedida pela lei 10.101/2000.

5.5 Os instrumentos de acordo que previram os pagamentos dessas rubricas – 1818 e 1821 – foram o ACORDO COLETIVO DE TRABALHO DE 2016/2017 – documento “PPR_2016_2017” e o ACORDO COLETIVO DE TRABALHO DE 2018/2019 – documento “PPR_2018_2019”, conforme cronologia abaixo (ilustrando os pagamentos das rubricas alvos deste lançamento):

Mês	Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Valor Proventos
Março de 2018	1818	PPR	9.917.868,54
Março de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	11.309.353,14
Abril de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	72.000,00
Setembro de 2018	1818	PPR	4.736.986,72
Setembro de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	12.787.320,93
Outubro de 2018	1818	PPR	174.139,03
Outubro de 2018	1821	PPR - Área de Negócio	176.880,01

5.6 Os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT – trazem um regulamento sem muitos detalhes sobre o programa de pagamento de participação nos resultados do Banco Daycoval a seus empregados. Estes instrumentos de acordo distribuem os pagamentos, separando-os por anexos. Conforme “Cláusula Quarta–As metas de desempenho para o exercício de 2017”, do ACT de 2016/2017, os pagamentos relativos ao exercício de 2017 e ocorridos em **março e abril de 2018** foram amparados pelos anexos II e IV do ACT. Já o ACT de 2018/2019, como aponta a “Cláusula Terceira–as metas de desempenho para o exercício de 2018”, os Anexos correspondentes ao período fiscalizado, 2018, cujos pagamentos ocorreram em **setembro e outubro**, foram os Anexos I e II. O quadro abaixo ilustra tal situação:

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2016/2017

Anexos	I	II	III	IV
Periodo	2016	2017	2016	2017
Pagamento	-	mar/abr 2018	-	mar/abr 2018

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2018/2019

Anexos	I	II	III	IV
Periodo	2018	2018	2019	2019
Pagamento	set/out 2018	set/out 2018	-	-

(...)” – destaques desta Relatora

Ato contínuo, houve impugnação tempestiva (fls. 218/265). Foram anexados documentos (fls. 308/442), quais sejam:

- (i) plano e metas divulgadas internamente aos colaboradores da empresa,
- (ii) acordo coletivo de trabalho 2011, contendo à época, Anexo I (Geral), Anexo II (Área de Negócios), Anexo III (formulário de avaliação de desempenho),
- (iii) resultados de avaliações (fls. 403/427), para fins exemplificativos, por departamento e por colaborador que foram avaliados nos anos de 2017, 2018,
- (iv) atas de AGE dos empregados do banco, que foram realizadas em 12/2016 e 12/2017 (fls. 439/442).

O acórdão de fls. 467 indeferiu o pedido de produção de novas provas, com fundamento no artigo 18 do Decreto 70.235/72 e julgou a impugnação improcedente, por entender que, **apesar da irregularidade não residir na adoção do desempenho individual como um dos critérios na apuração da PLR, havia vícios que acompanham a avaliação desse desempenho (ausência de regras claras e objetivas provenientes da negociação conforme exigido por lei).**

Ilustro abaixo:

“(…)

O caso sob análise apresenta características diversas. Como visto, de acordo com o programa da autuada, a PLR foi definida não apenas a partir do desempenho do empregado, mas da conjugação desse fator com o lucro obtido pela empresa, no todo ou por área. **Não existissem irregularidades em outros aspectos, o formato escolhido, por si só, não afronta as disposições contidas na Lei 10.101/2000, ao contrário, atende-lhe o objetivo no que diz respeito a promover a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade.**

Nessas condições, **assiste razão à autuada ao afirmar que a performance individual representa critério válido na definição da PLR**, que tem seu valor vinculado não apenas aos números obtidos pela empresa, mas também, à contribuição dada por cada trabalhador para que o resultado fosse alcançado. **Assim, a irregularidade não reside na adoção do desempenho individual como um dos critérios na apuração da PLR, mas nos vícios que acompanham a avaliação desse desempenho (ausência de regras claras e objetivas provenientes da negociação conforme exigido por lei). (...)**”

Houve protocolo de Recurso voluntário de fls. 480/544 alegando:

- (i) Em preliminares:
 - a) a nulidade do auto de infração por vício material em razão da inobservância do limite de 20 salários-mínimos das bases de cálculo.
- (ii) No mérito:
 - a) A insubsistência das alegações fiscais sobre os acordos coletivos,
 - b) Existência de regras claras e objetivas nos acordos, com pleno conhecimento das regras individuais dos colaboradores,
 - c) Existência de negociação com os empregados e sindicato,
 - d) Ausência de caráter substitutivo ou complementar da remuneração dos pagamentos realizados como PLR/PPR,
 - e) Aplicação retroativa da Lei 14.020/20 por se tratar de lei interpretativa,
 - f) Cancelamento da multa de ofício em razão da alteração mais benéfica ao contribuinte da infração imputada pela lei 8.212/91, art. 28, §9º, *alínea “t”* pela lei 10.040/20.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

PRELIMINARES

Nulidade do auto de infração por vício material em razão da inobservância do limite de 20 salários-mínimos das bases de cálculo.

Esclareço que a limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, foi revogada **juntamente** com o *caput* do artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/86. Por tal racional, não é possível subsistir a vigência de um parágrafo isoladamente, se revogado o respectivo *caput* do seu artigo.

Ademais, destaco que o teto máximo do salário de contribuição previsto no § 5º, art. 28 da Lei nº 8.212/91 e artigo 4º, parágrafo único da Lei nº 6.950/1981, conforme alegado, não se aplica às contribuições patronais.

Apesar da não ocorrência de seu trânsito em julgado, até a presente data deste julgamento e por se tratar de julgamento recentíssimo, saliento que o STJ se manifestou sobre este assunto, quando da apreciação do Tema 1079, em *sede de recurso repetitivo* e Acórdão publicado em 02/05/2024, entendendo pela não limitação de 20 salários-mínimos aos casos das contribuições previdenciárias e de terceiros. Destaco abaixo:

“Tese firmada:

- i. o art. 1º do Decreto-Lei 1.861/1981 (com a redação dada pelo DL 1.867/1981) definiu que as contribuições devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac incidem até o limite máximo das contribuições previdenciárias;
- ii. especificando o limite máximo das contribuições previdenciárias, o art. 4º, parágrafo único, da superveniente Lei 6.950/1981, também especificou o teto das contribuições parafiscais em geral, devidas em favor de terceiros, estabelecendo o em 20 vezes o maior salário-mínimo vigente; e
- iii. o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei 2.318/1986, expressamente revogou a norma específica que estabelecia teto limite para as contribuições parafiscais devidas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac, assim como o seu art. 3º expressamente revogou o teto limite para as contribuições previdenciárias;
- iv. portanto, a partir da entrada em vigor do art. 1º, 1, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.”

REsp 1898532/CE; REsp 1905870/PR - grifos da Relatora

Nesse sentido, afasto a preliminar de nulidade por vício material.

MÉRITO

Passando ao mérito, saliento a seguir as razões de decidir da decisão de piso, que julgou de forma desfavorável ao contribuinte:

“Nessas condições, assiste razão à autuada ao afirmar que a performance individual representa critério válido na definição da PLR, que tem seu valor vinculado não apenas aos números obtidos pela empresa, mas também, à contribuição dada por cada trabalhador para que o resultado fosse alcançado. Assim, a irregularidade não reside na adoção do desempenho individual como um dos critérios na apuração da PLR, mas nos vícios que acompanham a avaliação desse desempenho (ausência de regras claras e objetivas provenientes da negociação conforme exigido por lei). (...)”

Saliento também a motivação da fiscalização em proceder à autuação em tela:

“(...) 7.76 Ou seja, somente 21% dos empregados receberam 78% do valor total de PPR pago pelo banco, enquanto 79% dos empregados ficaram com 22%. É uma desproporcionalidade imensa, que demonstra, mais uma vez, a utilização do PPR como forma de remunerar uma casta de beneficiários. (...)”

Nesse sentido, passo então a análise individualizada de cada alegação trazida pelo recorrente.

Dos Acordos coletivos

Em suas razões, o recorrente alega que há insubsistência das alegações fiscais sobre os acordos coletivos, em razão de conterem regras claras e objetivas, que houve pleno conhecimento das regras individuais dos colaboradores e que houve também negociação com os empregados e o sindicato.

Das provas trazidas aos autos, seja durante a fiscalização ou ainda, por ocasião da impugnação (fls. 308/442), verifico que as regras, de fato, foram previamente estabelecidas em acordo coletivo e convenção assinados e registrados, com o arquivamento e a publicidade no site do Ministério do Trabalho e Emprego (fls. 395/401).

Há também nos autos, a comprovação de divulgação interna aos funcionários, para conhecimento das regras e critérios da avaliação de desempenho (ANEXO III - FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO (fls. 400/401), cuja redação do acordo coletivo informava, na ocasião, que o gestor da área também divulgaria à equipe, por reuniões internas.

Houve e-mail acostado aos autos (fls. 366/379) exemplificando a comunicação interna sobre a avaliação e regras delimitadas, anexadas à impugnação.

Há Atas anexadas fls. 439/440 e fls. 441/442 referentes à Ata da Assembleia Geral Extraordinária dos empregados firmada em 22/12/2016, tratando da aprovação do Programa de Participação nos Resultados, para os **exercícios de 2016 e 2017** e firmada em 13/12/2017 tratando também da renovação do Programa de Participação nos Resultados, para o **exercício de 2018**, ambas com aprovação unânime.

Dessa forma, diante do cotejamento de todo o conjunto probatório, peço *venia* para esclarecer que não compartilho da razão de decidir do acórdão recorrido no sentido de que “a irregularidade não reside na adoção do desempenho individual como um dos critérios na apuração da PLR, **mas nos vícios que acompanham a avaliação** desse desempenho (**ausência de regras claras e objetivas provenientes da negociação conforme exigido por lei**)”. Não vislumbro a ausência das regras claras, nos termos da lei 10.101/00.

Adicionalmente, também com a devida *venia*, discordo da motivação da fiscalização no sentido de que a ilegalidade do recorrente estaria no percentual de distribuição do PLR, visto que a regra da empresa, já previamente discorria no acordo coletivo, a possibilidade de critérios diferentes, sendo uma de caráter geral (Anexo I e II) elegível a todos os colaboradores e, uma segunda, atrelada à área de Negócios (Anexo III e IV), elegível a alguns cargos especificados previamente, no acordo coletivo (Gerentes, superintendentes, etc).

Portanto, vejo que houve publicidade nas regras e nos objetivos exigidos pela lei 10.101/00, que destaco a seguir:

“(…) Participação nos lucros e prêmios

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, **por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)**

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.**

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º **É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.** (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 3º Todos 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.

(...)

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 5º As partes podem: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do *caput* deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - **estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei.** (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 7º Consideram-se **previamente** estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 8º A **inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º** desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um **mesmo empregado**, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - **os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior.** (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

(...)”

Por tais razões, acolho a alegação de inexistência de insubsistência das alegações fiscais sobre os acordos coletivos, por entender que houve objetividade e divulgação nas regras aos colaboradores, com a devida negociação prévia e aprovação junto ao sindicato.

Ausência de caráter substitutivo ou complementar da remuneração dos pagamentos realizados como PLR/PPR

Com relação à vedação ao caráter substitutivo ou complementar da remuneração dos pagamentos de PLR, destaco que, de fato a lei 10.101/00 não estabelece quais são os limites objetivos que configurariam tal pagamento como remuneração e não mais como PLR.

A matéria é fática e depende do conjunto probatório individualizado, caso a caso.

Com relação a falta de previsão legal sobre tal conceito, destaco que há decisões da CSRF no mesmo sentido, as quais reproduzo adiante:

RECURSO ESPECIAL FAZENDA NACIONAL. COTEJO ANALÍTICO ENTRE RECORRIDO E PARADIGMA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA NORMA EM SITUAÇÕES SEMELHANTES. SEGUIMENTO DO APELO.

Deve ter seguimento o recurso especial, quando o apelante apresenta paradigma com situação fática similar ao recorrido e se comprova interpretação divergente da norma tributária nos arestos sob comparação.

RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA SIMILITUDE FÁTICA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial de divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, em razão do acórdão recorrido não guardar similitude fática com o paradigma.

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

PLR. VALOR DESPROPORCIONAL AO SALÁRIO DO EMPREGADO. LIMITE MÍNIMO OU MÁXIMO PARA O PAGAMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal que estabeleça objetivamente um limite mínimo ou máximo para o pagamento da PLR, o que significa dizer que a conclusão de que referido pagamento estaria complementado ou substituindo a remuneração do empregado deve estar alicerçada, ainda, em uma outra irregularidade do plano.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias sobre todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas sobre as parcelas excedentes.

Ac. 9202-011.176 – CSRF / 2ª Turma de 19/03/2024

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

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

Matéria tratada como mero *obiter dictum* na decisão paradigmática

RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO § 3º, DO ART. 133, DO RICARF.

Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS. AUSÊNCIA DE LIMITE LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fato de a PLR ser paga em montante superior ao salário anual do empregado não deve servir de fundamento, isoladamente, para a manutenção do lançamento.

Ac. 9202-011.136 – CSRF / 2ª Turma de 27/02/2024 (decisão unânime)

Ademais, da planilha de fls. 149 intitulada “base analítica”, e na de fls. 87, constou que os meses de pagamento se referem a março e setembro, ou abril e outubro, de modo a não configurar a habitualidade, nos termos da lei, entendida como o pagamento em **até duas vezes ao ano, para cada segurado**. Assim, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91” (Ac. 2301-003.381).

➤ Planilha Modelagem PPR- fls. 87 e 149:

MATRICULA	NOME	DESCARGO	DT ADM	AVOS	SALÁRIO TOTAL	Meta 1 (x1,2)	AVALIAÇÃO ANO 2017			Meta 2	Vlt máximo a ser pago PPR (Meta 1 + Meta 2)	PROGRAMA "PPR" APROVADO PARA 2017			
							AVAL GEST	AVAL SUB	AUTO			TOTAL PPR 2017	VALOR PPR PAGO SET/17	VALOR A PAGAR PPR MARÇO/18	No. SALS
0010300101	LUIZ ALEXANDRE CADORIN	GTEDEMONST FINANCEIRA	02/04/2007	12	26.867,87	32.241,44	7,600	9,462	8,533	53.735,74	85.977,16	77.301,81	-	77.301,81	2,88

A	B	C	D	E	F
Mês	Nome do Trabalhador	CPF do Trabalhador	Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Valor Proventos SOM
7 09/2018	LUIZ ALEXANDRE CADORIN	173.282.078-33	1818	PPR	40.301,81
8 03/2018	LUIZ ALEXANDRE CADORIN	173.282.078-33	1818	PPR	77.301,81
6					0,00
7					
8					

Com a devida *venia*, afasto a motivação da autuação com base em “utilização do PPR como forma de remunerar uma casta de beneficiários” por inexistirem parâmetros na lei sobre critérios nesse sentido.

Aplicação retroativa da Lei 14.020/20 por se tratar de lei interpretativa e Cancelamento da multa de ofício em razão da alteração mais benéfica ao contribuinte da infração imputada pela lei 8.212/91, art. 28, §9º, alínea “j” pela lei 10.040/20.

Em que pese ter havido meu entendimento no sentido do cancelamento integral do auto de infração em comento, de modo a restar prejudicadas demais penalidades ao contribuinte,

por dedução lógica, passarei a análise dos dois argumentos finais trazidos também pelo recorrente, haja vista ter havido decisão por maioria de votos, deste Colegiado, neste julgamento.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da aplicação da legislação, dispõe em seus artigos:

“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Da própria semântica textual, depreende-se que “denominar-se-á de interpretativas as leis cujo conteúdo objetiva esclarecer o sentido ou alcance de dispositivos legais anteriormente editados. Diferentemente das demais normas jurídicas – que criam novas regras ou alteram o ordenamento jurídico – as leis interpretativas não introduzem mudanças substanciais no ordenamento jurídico. Pelo contrário. As normas interpretativas buscam exclusivamente elucidar dúvidas, ambiguidades ou lacunas interpretativas que possam surgir na aplicação das leis preexistentes.”¹

Ao trazermos a redação do art. 2º da lei 10.101/00, fazendo o cotejo entre a redação ANTES e APÓS as alterações introduzidas pela lei 14.020/20, entendo que se tratam, principalmente, de 02 situações, a serem:

1. já estavam contidas na redação de origem da lei 10.101/00, mas tiveram um aperfeiçoamento (elucidando dúvidas),

¹ Adamy, P. (2024). Lei Interpretativa e Dedutibilidade de Royalties: Critérios de Identificação e Natureza Interpretativa do Art. 11 da Lei n. 14.689/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, (56), 799–815. <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.35.2024.2538>

2. tratam de renovação de mesma redação por conta de vigência expirada da norma anterior.

Nesse sentido, da leitura das alterações introduzidas, não se vê novo direito ou dever introduzido na norma tributária, razão pela qual, entendo se tratar de norma interpretativa. Com isso, portanto, entendo aplicável o inciso I, do art. 106 do CTN, no sentido de ser aplicável a ato ou fato pretérito, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Para elucidação, destaco abaixo o texto da lei 10.101, apenas em seu art. 2º, que foi o único artigo alterado pela lei 14.020/00:

<p>“Participação nos lucros e prêmios</p> <p>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:</p> <p>(...)</p> <p>§1º (...)</p> <p>§2º (...)</p> <p>§3º(...)</p>	<p>“Participação nos lucros e prêmios</p> <p>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:</p> <p>(...)</p> <p>§1º (...)</p> <p>§2º (...)</p> <p>§3º(...)</p>
<p>§ 3º A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. <u>Produção de efeitos</u> (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020) Vigência encerrada</p> <p>§ 3º A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. <u>Produção de efeitos</u> (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)</p>	<p>§ 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>
<p>§ 4º(...)</p>	<p>§ 4º(...)</p>
<p>§ 5º As partes podem <u>Produção de efeitos</u> (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)</p> <p>I – adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput e no § 10º simultaneamente; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)</p>	<p>§ 5º As partes podem (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p> <p>I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>

<p>II – estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p>	<p>II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>
<p>§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p>	<p>§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>
<p>§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p> <p>I – anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p> <p>II – com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p>	<p>7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p> <p>I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p> <p>II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>
<p>§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p> <p>I – os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Vigência encerrada)</p> <p>II – os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019). (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)</p>	<p>§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p> <p>I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p> <p>II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)</p>

Assim, acolho a alegação do recorrente e, dada a aplicação do inciso I, do art. 106 do CTN, julgo incabível a aplicação da multa de ofício.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, dou provimento para cancelar a autuação fiscal.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora designada.

O colegiado, por voto qualificado, discordou das conclusões da relatora quanto a não incidência da contribuição previdenciária paga em desacordo com as regras da Lei nº 10.101, de 2000, no que diz respeito aos cálculos na forma do anexo IV do Acordo Coletivo de Trabalho assinado para 2016/2017 e do caráter interpretativo da Lei nº 14.020, de 2020, quando alterou a redação da Lei nº 10.101, de 2000.

Regras claras e objetivas no cálculo da PLR no documento de acordo

Somente os pagamentos de Participação nos Lucros que atendam a todos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, serão desvinculados da remuneração. Do contrário, aplica-se o disposto no inciso I do art. 28 e não o previsto na alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

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

(...)

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

(...)

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

(grifos não originais)

Prevê o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000:

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.

§3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I-a pessoa física;

II-a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

(grifos não originais)

De acordo com o Relatório Fiscal, os empregados foram subdivididos em dois grupos: os que tinham as regras para pagamento de PLR nos termos do anexo II do Acordo Coletivo de Trabalho – ACT e outro que teriam as regras de cálculo nos termos do anexo IV.

O Fiscal considerou válidas as regras de cálculo nos termos do anexo II. O lançamento do crédito tributário se refere ao PLR pago nos termos do anexo IV.

Para esse anexo, aponta que o documento de pactuação (ACT) se encerra no item 6.1, sem de fato apresentar a fórmula dos cálculos para atingimento das metas, logo ele não estaria completo, pois parte das regras que influenciavam o cálculo estava em documento fora do Acordo assinado.

5.6 Os Acordos Coletivos de Trabalho – ACT – trazem um regulamento sem muitos detalhes sobre o programa de pagamento de participação nos resultados do Banco Daycoval a seus empregados. Estes instrumentos de acordo distribuem os pagamentos, separando-os por anexos. Conforme “Cláusula Quarta – As metas de desempenho para o exercício de 2017”, do ACT de 2016/2017, os pagamentos relativos ao exercício de 2017 e ocorridos em março e abril de 2018 foram amparados pelos anexos II e IV do ACT. Já o ACT de 2018/2019, como aponta a “Cláusula Terceira – as metas de desempenho para o exercício de 2018”, os Anexos correspondentes ao período fiscalizado, 2018, cujos pagamentos ocorreram em setembro e outubro, foram os Anexos I e II. O quadro abaixo ilustra tal situação:

(...)

6.4 Ou seja, especificamente em relação ao exercício de 2017, cujo pagamento se deu em mar/18, num universo total, de acordo com o documento, de 969 empregados, 857 empregados terão o cálculo do valor a receber conforme Anexo II e outros 112 empregados terão os cálculos efetuados conforme Anexo IV. No item d) da mesma “Cláusula Quinta”, há a especificação dos cargos relativos aos 112 empregados abrangidos pela forma de cálculo diversa:

(...)

6.16 Além de um número reduzido de beneficiários, conforme item acima, repara-se que no item 3 abaixo, diferentemente da única variável considerada no cálculo da PPR “GERAL” do Anexo II (Lucro Líquido do Banco), o Anexo IV envolve diversas variáveis para o cálculo do valor de PPR a pagar (Lucro Líquido mensal, Resultado da Área e Desempenho Individual do Empregado) que serão ainda multiplicadas por um Coeficiente:

(...)

6.18 O Anexo termina no item 6.1, com a informação de que os valores distribuídos conforme este Anexo (IV) “não influencia nos quanto será distribuído do Anexo II”. O Anexo IV termina sem qualquer demonstração de cálculos e critérios para se chegar às metas e valores mencionados a serem pagos como PPR,

contrariando o que foi exposto no documento principal do ACT 16/17, que dizia em sua “CLÁUSULA QUINTA – DO CÁLCULO”:

(...)

7.26 As cláusulas e os anexos do instrumento de acordo não determinaram, nem mesmo minimamente, qual seria a relação matemática entre o valor da PLR paga e as variáveis da avaliação individual. Na resposta ao Tif 02, o sujeito passivo faz menção a regras não estipuladas no acordo coletivo de 2017, a exemplo da mensuração do valor target de PPR “META DE DESEMPENHO + META DE AVALIAÇÃO”. E mesmo no modelo de cálculo, apresentado somente após a intimação fiscal, a evidência da imposição unilateral de regras pela empresa é clara.

(grifos não originais)

O recurso apresentado afirma que para se determinar a aplicação do coeficiente previsto no Acordo, seria necessário o preenchimento de avaliações e defende que assim existiam regras claras e objetivas.

41. Era com base nessas competências que os empregados do Recorrente preenchiam as suas autoavaliações, bem como eram avaliados por seus superiores e, eventualmente, por seus subordinados, informações que eram consolidadas em um relatório de avaliação individual do empregado, cuja nota final do seu superior servia como uma das bases para a mensuração da parcela que competiria àquele empregado no PLR/PPR (o Recorrente trará alguns exemplos concretos dessa dinâmica no tópico III.2.1).

(...)

46. No que tange à PLR/PPR paga à Área de Negócios, consoante expressamente previsto no Anexo IV do ACT 2016/2017 e Anexo II do ACT 2018 e já mencionado acima, o pagamento da PLR/PPR tem como base no lucro mensal líquido do Recorrente, no resultado líquido do empregado e da área a qual este estiver vinculado, fator que é multiplicado por coeficiente previsto nos respectivos Anexos:

(...)

49. Ainda, como dito, os ACT estabelecem que tais resultados serão multiplicados por um coeficiente, cujo percentual é previsto nos próprios Anexos em comento, considerando a função exercida pelo empregado. Veja-se exemplo:

50. Ainda, consoante previsto nos ACT, para os colaboradores ocupantes de cargos de gestão da Área de Negócio existe a possibilidade de “Valor de Acréscimo da PPR”, sendo tais empregados - assim como os cargos elegíveis da Área de Back Office – sujeitos à análise de performance individual na gestão de pessoas pelo Comitê de Remuneração e Avaliação, composto pela Diretoria Executiva e de Recursos Humanos:

Ocorre que a recorrente não consegue infirmar a motivação do Fiscal para o lançamento: que todas as regras (claras e objetivas) que envolvem o cálculo da PLR deveriam estar no ACT. O fato de ter havido ampla comunicação e em tempo para permitir o conhecimento, não supre a determinação legal que elas devem ser definidas no instrumento de pactuação.

Logo, o lançamento ocorreu essencialmente por não ter sido definido, através de pactuação com representantes de ambas as partes, todo o cálculo que envolve o pagamento de PLR aos empregados abrangidos pelo Anexo IV.

A decisão recorrida ressalta exatamente este ponto para manter o lançamento:

Também não se pode concordar com o argumento apresentado na impugnação de que, caso os empregados considerassem que as metas não eram claras ou os percentuais previstos prejudicassem seu direito, tentariam alterar as regras do programa. A parte insatisfeita sempre tem a possibilidade de se insurgir contra aquilo que não concorda, contudo, em se tratando de PLR, o que se deve ter em mente é que, para que não haja incidência de contribuições, a lei específica que rege a matéria impõe e regulamenta a negociação, não dando margem para que se subtenda sua existência a partir do silêncio das partes.

Apesar de tais premissas, os critérios ou “competências” adotadas nas avaliações individuais não se encontram nos ACT (instrumentos pactuados entre empresa e sindicato), mas no sistema interno da empresa, não se comprovando dessa maneira que tenham sido objeto de negociação.

(...)

As informações apresentadas pela autuada nos documentos juntados com a impugnação, mais especificamente às fls. 430/437 em nada lhe aproveitam, pelo contrário, corroboram o que até agora se expôs, no sentido de que não existem regras claras e objetivas decorrentes da negociação entre as partes. A própria autuada confirma essa constatação ao afirmar que:

(...)

Ainda, é importante frisar que compete às partes acordantes (empresa e trabalhadores) a escolha dos critérios, índices e metas considerados no programa e também que a essas partes destina-se a clareza e a objetividade das regras. Contudo, não há que se falar em clareza e objetividade quando a PLR é calculada a partir de regras que não se encontram previstas no instrumento de celebração do programa (ACT) e nem mesmo, de forma completa, nos instrumentos subjacentes elaborados pela empresa, como de fato ora acontece.

Tal decisão de forma alguma inovou nos motivos alegados pela Fiscalização, conforme trechos já citados do relatório fiscal, parte integrante do lançamento, que destacam exatamente a incompletude do Acordo em prever todas as variáveis envolvidas no cálculo da PLR, constituído tal fato, como corolário lógico, a falta de clareza e objetividade das regras, nos termos dispostos na Lei nº 10.101, de 2000.

Ademais, tal decisão está de pleno acordo com o entendimento do assunto na CSRF:

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.**

PLR. INSTRUMENTOS DE ACORDO. DUPLICIDADE.

A participação nos Lucros e Resultados deve ser pactuada entre empregados e empregadores por meio de um dos instrumentos previstos em lei.

(Acórdão nº 9202-009.798 – CSRF – 26/08/2021) – grifos não originais

Importante ressaltar que o apontamento da existência de pagamentos em desconformidade com a Lei 10.101, de 2000, de modo algum permite inferir que houve a constatação de qualquer falha, do ponto de vista formal ou material, dos pontos acordados no ACT, ou do próprio ACT.

A única consequência dos motivos apontados no Relatório Fiscal é demonstrar, inequivocamente, o não cumprimento de todos os requisitos do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, o que conduz a conclusão pela incidência da contribuição previdenciária sobre os PLR pagos.

Lei interpretativa e lei interpretada

A doutrina costuma requerer o cumprimento de quatro pré-requisitos, simultâneos, para considerar uma lei interpretativa:

- 1- Critério de hierarquia, a lei interpretativa e a lei interpretada devem ser emitidas pela mesma fonte.
- 2- Critério de continência semântica: sentido dado pela lei interpretativa é uma das possíveis interpretação
- 3- Critério da decisão: a opção por uma das possíveis interpretação reduz sua ambiguidade.
- 4- Critério de subordinação: a lei interpretadora tem que ter sua existência condicionada a existência da lei interpretada, ela não pode “substituir” a outra.

No caso da alteração legislativa promovida pela Lei nº 14.020, de 2020 (lei supostamente interpretativa) na Lei nº 10.101, de 2000 (lei supostamente interpretada), a verificação do atendimento dos requisitos pode assim ser vista.

O atendimento do critério hierárquico é facilmente verificável, pois ambas foram emitidas pelo Congresso Nacional.

Todavia os demais não são atendidos. As regras inseridas pelo artigo 32 da Lei nº 14.020, de 2020, no art. 2º da Lei 10.101, de 2000, não se amolda a ser uma possível interpretação, entre as várias possíveis a partir da lei supostamente interpretada, assim como não se presta a reduzir ambiguidades da lei original. Também não é possível verificar o caráter de subordinação da lei supostamente interpretativa. Ela claramente dispõe de novos critérios e regras a partir de uma alteração legislativa posterior na lei anterior, não se podendo falar de aplicação retroativa.

Reproduzo a decisão de piso que muito bem esclarece o assunto.

As alterações promovidas pela Lei 14.020/2020 não foram interpretativas, ao revés, criaram institutos novos de aplicação do direito material, excepcionando regras gerais da própria Lei 10.101/2000. Basta ver que não há um conceito sequer interpretado pelas alterações feitas pela Lei 14.020/2020, afastando-se, por conseguinte, a aplicação do artigo 106, I, do CTN.

Corroborando o que aqui se expôs, o artigo 37 da Lei 14.020/2020 - que estabelecia o caráter interpretativo de diversas alterações promovidas no texto da Lei 10.101/2000 - foi objeto de veto presidencial.

Assim, não há que se falar na aplicação retroativa da Lei 14.020/2020 e, ainda que possível fosse, suas disposições não afastariam as irregularidades verificadas, como a ausência de regras claras e objetivas provenientes da negociação entre as partes e a utilização da PLR em substituição à remuneração do empregado

Subsiste pois o lançamento da multa de ofício feita em cumprimento da legislação tributária aplicável ao lançamento.

Em conclusão, voto por rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias