



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.720723/2011-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.842 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLR. MULTA.GFIP.
Recorrente BANCO ABC BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta, é o que leciona Hugo De Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 33ª ed, Malheiros, 2012, p.180). Não vejo, portanto, que a informação prestada pela Autoridade Fiscal no procedimento de diligência encartado nestes autos encerre mudança de critério jurídico.

O contribuinte teve ciência de que foram incluídos no lançamento os pagamentos de PLR sejam decorrentes de Acordo Próprio, sejam decorrentes de CCT. No procedimento de diligência, sem inovar, foi isso que explicou a Auditora Fiscal, para deixar claro porque foram cobradas contribuições previdenciárias tanto da distribuição decorrente de Acordo Próprio, quanto daquela decorrente da CCT.

Ademais, ao contribuinte foi dada ciência dessa explicação e oportunidade de alterar/renovar seus argumentos de impugnação, resguardando-se assim de qualquer restrição ao direito de ampla defesa e contraditório.

NULIDADE. FALTA DE PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É até intuitiva a construção lógica pela qual, quando não ocorre a exceção, incide a regra. Assim, se há o descumprimento fático de um pressuposto normativo da regra excepcional, não se pode afirmar que não há consequência ou sanção prevista em lei. A consequência ou sanção é exatamente a incidência da regra geral, no caso, a vinculação do pagamento à remuneração (artigo 28, I, da Lei n° 8.212/91). Precedente no Acórdão 2302-002.844.

NULIDADE. CONVÊNIO. COMPETÊNCIA FNDE.

A partir de 01/2007, com a revogação do Decreto nº 3.142/99 pelo Decreto nº 6003/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela SRP, inclusive em relação aos créditos anteriores a 01/2007. Precedente no Acórdão 2202-0003.369.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PLR. REQUISITOS LEGAIS.

O pagamento de PLR regular e legítimo, previsto no artigo 7º, inciso XI, da CF/88, é aquele que observa, cumulativamente, todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano.

É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. O PLR que não conta com a participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. A definição ou detalhamento de regras em sistema interno, sem participação sindical, afasta a não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR. A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará.

INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). Em relação ao pedido de sobrestamento do presente julgamento, os dispositivos que o previam até o julgamento dos Recursos Extraordinários submetidos a sistemática da repercussão geral foram revogados pela Portaria nº 545/2013.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Estando incorreta a tributação do PLR, como consectário legal, mantém-se a multa pelo descumprimento das obrigações acessórias de declarar tais bases de cálculo em GFIP, conforme artigo 32, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991.

LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado

com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%). Precedentes desta Turma. Acórdãos 2202-003.554, 2202-003.555.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial ao recurso para: a) tributar apenas a PLR que excedeu à periodicidade semestral; b) reduzir a multa aplicada para trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96); c) determinar o recálculo da multa de descumprimento de obrigação acessória conforme o art. 32-A da Lei 8.212/91.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Em desfavor do contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração assim discriminados:

a) Debcad nº **37.296.623-3**, no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa (quota patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT) no valor total de **R\$ 24.117.359,51 (vinte e quatro milhões, cento e dezessete mil, trezentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e um centavos)**, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” em desacordo com a legislação específica, nas competências 02/2006, 03/2006, 08/2006 a 10/2006, 02/2007, 03/2007, 05/2007, 08/2007 a 12/2007, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 08/2008, 09/2008, 11/2008 e 12/2008.

b) Debcad nº **37.296.624-1**, no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa e destinadas ao FNDE (Salário Educação) e INCRA no valor de **R\$ 2.578.103,49**

(dois milhões, quinhentos e setenta e oito mil, cento e três reais e quarenta e nove centavos), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” em desacordo com a legislação específica, nas competências 02/2006, 03/2006, 08/2006 a 10/2006, 02/2007, 03/2007, 05/2007, 08/2007 a 12/2007, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 08/2008, 09/2008, 11/2008 e 12/2008.

c) Auto de Infração de Obrigação Acessória, Debcad nº 37.296.625-0, lavrado por ter o Contribuinte apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP – do período acima descrito, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, totalizando R\$ 259.006,90 (duzentos e cinquenta e nove mil, seis reais e noventa centavos).

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 30/06/2011, por meio de seu procurador (fls. 420, 432, 444, 466).

Para delinear a construção do lançamento, mencionamos e transcrevemos a seguir partes do Relatório Fiscal, que consta das folhas 445 e seguintes:

1. Os valores apurados de PLR foram obtidos de dados constantes em planilhas fornecidas pela empresa por meio de arquivos magnéticos. A PLR cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2006 foi regida pelas CCT sobre PLR dos Bancos em 2005 e 2006. Os pagamentos de PLR ocorridos no exercício de 2007 foram regidos pelas CCT sobre PLR dos Bancos em 2006 e 2007, bem como pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados firmado entre o banco e seus empregados para 2007. Por fim, a PLR durante o exercício de 2008 teve sua base nas CCT sobre PLR dos Bancos em 2007 e 2008, bem como pela prorrogação do Programa firmado entre o banco e seus empregados para 2007.

2. Analisando o Programa firmado entre o banco e seus empregados, diz que:

2.1 a negociação foi realizada sem a **participação de um representante sindical** e o acordo não está devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que retira a possibilidade de adequação à legislação específica;

2.2 o programa em tela foi celebrado somente em 30 de novembro de 2007, portanto, para o exercício de 2007 não há que se falar em **metas pré-estabelecidas**. Os objetivos e metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento. Ao serem retroativos, os programas estabelecem metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados;

2.3 em relação aos **contratos de metas** apresentados pelo Banco, em amostragem, foram observadas algumas **irregularidades** e não foram apresentadas **as Bases de Composição de Cálculo** dos valores pagos a título de PLR e respectivos demonstrativos de apuração e avaliação. Não foi possível saber se os valores pagos a título de PLR estão ou não em compatibilidade com os acordos que os regem;

2.4 **em relação ao ano de 2008**, em 28 de dezembro de 2007 foi realizada reunião entre o representante do Banco e uma comissão de empregados, sendo aprovada a **prorrogação** do Programa de 2007, para aquele ano seguinte. Não houve, entretanto, participação de **representante do sindicato**;

2.5 constatou-se o pagamento de PLR em **percentuais muito desiguais** entre os funcionários. Além disso, verificou-se o pagamento de PLR em percentuais de **até 80%** do salário anual do empregado. A PLR deve ter critérios objetivos de aferição e não pode substituir o salário;

2.6 a lei veda o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Como se pode ver por amostragem, nos pagamentos de PLR realizados em 2006/2007/2008 houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram **três pagamentos** dentro do mesmo ano.

3. em relação a obrigações acessórias, o contribuinte incorreu na infração prevista no artigo 32, IV, § 5º da Lei 8.212, de 1991, por ter deixado de informar na GFIP os valores relativos à remuneração paga aos empregados a título de PLR. Ver itens 7.9 e 7.10 do relatório, fl. 463, onde se explica o comparativo de multas para fins de aplicação da legislação mais benéfica.

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação à primeira instância (fl. 565), anexando documentos. A impugnação foi analisada pela 13ª Turma da DRJ1/SPO, que determinou a realização de diligência (fl. 902), em resumo:

a) O Contribuinte alega desconhecimento dos motivos que levaram a Auditora Fiscal a incluir os pagamentos realizados a título de PLR implantada a partir de Convenções Coletivas de Trabalho (CCT). De fato, as planilhas anexas ao Relatório Fiscal (Anexos I a VIII – fls. 467/543) discriminam, detalhadamente, os valores pagos aos empregados a título de PLR, subdividindo-os entre “PLR CCT Bancários” e “PLR Acordo Próprio”. Embora a Autoridade Fiscal tenha anexado as Convenções Coletivas de Trabalho referentes ao período autuado e discorrido sobre os requisitos legais a serem cumpridos por todos os Acordos que disciplinam sobre a Participação nos Lucros ou Resultados, não se encontram detalhados no Relatório Fiscal os preceitos legais descumpridos pelas CCT, diversamente do que ocorreu com os “Programas de Participação nos lucros ou resultados firmado entre o Banco ABC Brasil S/A e os seus empregados”.

b) A Impugnante alega que parte da documentação disponibilizada à fiscalização contém erro material, apresentado diversos relatórios e declarações que, supostamente, sanariam as irregularidades verificadas pela Autoridade Fiscal.

c) tornam-se necessários esclarecimentos conclusivos da Autoridade Fiscal, em diligência, mediante Relatório Fiscal Complementar elaborado de acordo com as normas pertinentes, quanto aos pontos seguintes:

c.1 "Os programas de participação dos empregados nos resultados das empresas previstos nas Convenções Coletivas de Trabalho dos anos 2005, 2006, 2007 e 2008 obedecem os requisitos legais previstos na legislação específica (Lei nº 10.101/00)? Detalhar quais os requisitos descumpridos pelas CCT que justificaram os lançamentos incluídos nas autuações integrantes do presente processo administrativo".

c.2 "Os documentos anexados pelo contribuinte anexos à sua Impugnação modificam as conclusões emitidas pela Autoridade Fiscal sobre as irregularidades verificadas nos "Programas de

Participação nos lucros ou resultados firmado entre o Banco ABC Brasil S/A e os seus empregados”?”

Foi elaborado o Relatório Fiscal de fl. 908, onde a Autoridade Fiscal entendeu que:

a) em relação ao item 5.1 do Despacho nº 14, da 13ª Turma da DRJ/SP1, em 14 de fevereiro de 2012, os programas de PLR previstos nas Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR dos anos 2005, 2006, 2007 e 2008 não obedecem aos requisitos legais, especificamente o disposto pelo § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, uma vez que nos anos civis de 2006, 2007 e 2008 foram encontrados mais de dois pagamentos a título de PLR em cada um dos anos.

b) No que tange ao item 5.2 do citado despacho, os documentos anexados pelo contribuinte, e anexos à sua impugnação, não modificam em nada as conclusões emitidas pela autoridade fiscal sobre as irregularidades verificadas nos “Programas de Participação nos lucros ou resultados firmado entre o Banco ABC Brasil S/A e os seus empregados”. Inclusive, todos esses documentos já haviam sido apresentados durante a auditoria que deu origem à autuação em comento.

O contribuinte foi intimado a se manifestar sobre tal relatório de diligência e o fez na fl. 919 e ss. Sustentou que a autuação era nula, porque a fiscalização estava inovando nos critérios jurídicos do lançamento, sem o devido lançamento complementar; que fossem refutados os argumentos relacionados às provas produzidas pela impugnante e que fossem julgadas improcedentes as alegações relativas à periodicidade dos pagamentos de PLR realizados.

O Acórdão 16-42.377 (fl. 958), aqui recorrido, assim dispôs, em suma:

1 - **Decadência** - defendeu que o lançamento de ofício está regido pelo artigo 173, I do CTN, uma vez que o contribuinte não efetuou a apuração prévia e antecipação do pagamento das rubricas lançadas (PLR), por isso não se aplicando o artigo 150, § 4º, do CTN. Concluiu que, como a competência inicial objeto do lançamento é 02/2006 e o contribuinte fora cientificado do lançamento em 30/06/2011, não haveria que se falar em decadência.

2 - **Procedimento de Diligência. Nulidade** - a Autoridade Fiscal esclareceu as dúvidas em relação ao lançamento, em procedimento de diligência. O problema da PLR paga em virtude das CCT fora a periodicidade, ou seja, paga mais de duas vezes no ano civil. Em relação aos documentos acostados à impugnação, os mesmo já seriam de conhecimento e análise pela Autoridade lançadora. Uma vez que os valores pagos a título de PLR baseado em CCT já haviam sido considerados salário de contribuição pela Autoridade Fiscal, que os incluiu na base de cálculo das contribuições lançadas nos Autos de Infração sob análise, não há que se falar em lançamento complementar, conforme sustentado pela Impugnante. Não há, ao contrário do alegado, modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa.

3 - **Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)** - A exclusão da Participação nos Lucros ou Resultados do salário de contribuição do empregado está prevista na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, quando obedecida a legislação pertinente. Indubitável que a lei específica exigida pelo dispositivo legal citado, em alinhamento com a previsão constitucional, é a Lei nº 10.101/00. O Programa Próprio de PLR (Acordo de

Participação nos Lucros ou Resultados firmado entre o Banco ABC S/A e seus empregados para 2007, prorrogado para 2008), apresentou as seguintes incorreções: **(a)** ausência de participação do sindicato nas negociações e falta de registro e arquivamento do programa no sindicato da categoria – itens 5.19 a 5.26; **(b)** ausência de negociação prévia do acordo para o ano base de 2007 – itens 5.27 a 5.36; **(c)** falta de regras claras e objetivas – itens 5.37 e 5.45; **(d)** impossibilidade da PLR substituir ou complementar a remuneração (valores muito altos pagos a somente uma parte dos empregados) – itens 5.48 a 5.57; e **(e)** pagamento a título de PLR mais de duas vezes no mesmo ano civil – item 5.58. Em relação às Convenções Coletivas sobre PLR o descompasso encontrado pela auditoria foi o desrespeito ao § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/00. Foi verificado que, no decorrer dos anos calendário 2006, 2007 e 2008, a autuada efetuou três pagamentos referentes ao PLR para vários empregados, conforme discriminado nos anexos V (fls. 535/536), VI (fls. 537/538) e VII (fls. 539/542).

3.1 - É de se ressaltar, no entanto, que a conclusão emitida pela Autoridade Fiscal de que os pagamentos referentes às CCT teriam desrespeitado o disposto no § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/00 não poderia ser aplicada aos pagamentos realizados nos meses 02/2006 e 03/2006. Isto porque, referida autoridade não demonstrou a ocorrência de pagamentos referentes à CCT de 2005 em periodicidade superior ao legalmente permitido, vez que integram suas planilhas o equivalente a apenas uma parcela correspondente ao PLR 2005. Por este motivo, **os Autos de Infração de obrigação principal incluídos no presente processo administrativo deverão ser retificados para a exclusão dos pagamentos referentes à CCT 2005 (competências 02/2006 e 03/2006)** conforme os Discriminativos Analíticos de Débito Retificado (DADR) ora anexados às fls. 947/950 e 951/953.

3.2 - analisando período a período, de 2005 a 2008, concluiu que **excetuando-se aqueles realizados nas competências 02/2006 e 03/2006**, os pagamentos efetuados a título de PLR se mostraram vinculados a programa próprio e Convenções Coletivas de Trabalho que não respeitaram, conjuntamente, a periodicidade mínima (uma vez por semestre ou duas vezes ao ano) estipulada na legislação de regência. Também, o programa próprio não contou com a participação do sindicato nas negociações, não estabeleceu metas ou índice de desempenho prévio para o ano 2007 e, tampouco, vislumbrou a percepção de regras claras e objetivas para fixação dos direitos dos empregados. Com isso, inexistente uma negociação pautada na Lei, os referidos pagamentos têm verdadeira natureza de comissões ou prêmio de produtividade, com cunho salarial.

3.3 - verifica-se correta a caracterização das verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados nas competências 08/2006 a 10/2006, 02/2007, 03/2007, 05/2007, 08/2007 a 12/2007, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 08/2008, 09/2008, 11/2008 e 12/2008 como parcelas integrantes do Salário de Contribuição, devendo ser excluídas das autuações nº 37.296.6233 (quota patronal e GIILRAT) e 37.296.6241 (FNDE e INCRA) as contribuições incidentes sobre o PLR pago nas competências 02/2006 e 03/2006 conforme os Discriminativos Analíticos de Débito Retificado (DADR) ora anexados às fls. 947/950 e 951/953.

4 - **Demais alegações** - uma vez que o adicional de 2,5% incidente sobre o salário de contribuição dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais está previsto no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, resta inadmissível seu afastamento com fundamento em inconstitucionalidades; as atribuições de arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições destinadas ao FNDE passaram a ser de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil com a publicação da Lei nº 11.457/07 e é certo que as

contribuições lançadas na presente autuação, a título de salário educação, não foram recolhidas por meio de guia própria do FNDE (GSE), vez que a autuada não reconhecia que os pagamentos realizados a título de PLR seriam integrantes da base de cálculo das contribuições sociais;

5 - **Multa AIOA** - Considerando o disposto anteriormente sobre a necessidade de retificação do Auto de Infração nº 37.296.623-3 (quota patronal e GIILRAT) para exclusão das competências 02/2006 e 03/2006, a multa originariamente aplicada ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.296.625-0 deverá ser retificada, excluindo-se do seu cálculo os valores correspondentes às competências que não mais integram aquela autuação. Nesses termos, o valor referente à competência 02/2006 será excluído do cálculo da multa aplicada no Auto de Infração nº 37.296.625-0, que deverá ser retificada.

5.1 para efeito da comparação das multas aplicáveis de acordo com a legislação da época dos fatos geradores com a multa aplicável de acordo com a legislação atual, seria necessário um confronto entre a soma das multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas pelo contribuinte mantidas no AIOP nº 37.296.623-3 e no AIOA nº 37.296.625-0, que refletem a multa aplicada nos termos da legislação da época dos fatos geradores com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/09, aplicada às contribuições previdenciárias mantidas no citado AIOP (37.296.623-3) referentes às mesmas competências, que refletem a multa prevista na legislação atual. Tal comparação, embora já tenha sido inicialmente realizada pela Autoridade Fiscal, será definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado.

6 - **Relatório de Vínculos** (administradores) - a exclusão das pessoas relacionados no Relatório de Vínculos ou a alteração de seus dados só seria cabível se fossem comprovados erros na confecção dos mesmos, tais como, o nome e endereço da pessoa, a sua qualificação, o período de atuação etc.

Assim, decidiu-se **dar provimento parcial à impugnação**, para excluir os valores relativos à infração principal e multa acessória, conforme acima mencionado.

Cientificado, mediante procedimento eletrônico em 08/02/2013 (fl. 1004), o contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 07/03/2013, conforme protocolo na folha 1006, datas corroboradas no despacho de encaminhamento de fl.1112. Em sede de recurso, assim apresenta suas razões, em síntese:

1 - Existe **nulidade absoluta** da autuação porque em conformidade com o descrito no Relatório Fiscal, o objeto do lançamento restringiu-se somente ao PLR firmado entre o recorrente e seus empregados (Programa Próprio). Contudo, a Autoridade Fiscal após ser instada pela DRJ, incrementou os fundamentos do lançamento afirmando que os pagamentos de PLR decorrentes das CCT também seriam objeto do lançamento. Portanto, **há incerteza quanto aos fundamentos do Auto de Infração e insegurança jurídica**. Ainda que assim não se entenda, destaca-se que a Auditora se valeu da diligência para **innovar o critério jurídico da autuação**.

2 - Nenhuma linha do relatório fiscal motivou a desconsideração dos pagamentos efetuados por observância das CCT. Os argumentos relativos ao "programa próprio" não se aplicam, dado se tratarem de instrumentos distintos. Assim, exigir contribuição previdenciária sobre a **PLR paga sob o manto das CCT implica exigência de tributo sem fundamento legal**.

3 - Considerando que não existe nos autos nenhum elemento de prova no sentido de que os valores pagos a título de PLR tratariam de remuneração, que teriam complementado ou substituído a remuneração dos empregados, **não existe a demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.**

4 - Ausência de capacidade da RFB para **lançar o salário educação**, sendo que a Recorrente estabeleceu convênio de arrecadação direta dessa contribuição, submetendo a empresa optante à atividade de **fiscalização exclusiva do FNDE.**

5 - A **multa de mora** que antes era calculada de forma majorada no tempo (24% a 100%) passou a ser limitada a 20%, com a nova redação do artigo 35 da Lei 8.212/1991. Assim, é essa multa que deverá ser aplicada e não aquela lançada pela Autoridade Fiscal. Já em relação à **multa punitiva**, por descumprimento de obrigação acessória, considerando que a metodologia introduzida pela MP 449/2008 é mais benéfica, há que se aplicar a norma do artigo 32-A da Lei 8.212/1991, retroativamente.

6 - estão extintos pela **decadência** os supostos fatos geradores ocorridos **até 05/2006**. Qualquer pagamento de contribuição sobre folha de salários deve ser considerado como antecipação, para fins de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN. As guias já apresentadas comprovam recolhimentos antecipados pelo Recorrente.

7 - o **sindicato** respectivo adotou posicionamento de **não participar** de qualquer negociação de PLR fora das CCT. O que cumpria fazer era dar ciência de que desejaria implementar o Plano convidando-o a tomar parte nas negociações. Os trabalhadores não poderiam ter seu direito tolhido pelo posicionamento sindical de não integrar a negociação.

8 - não é a **data da assinatura do acordo** que denota quando ocorreram as negociações entre as partes. A assinatura apenas formaliza perante terceiros aquilo que vem sendo negociado no transcorrer do tempo. Antes mesmo da assinatura, a recorrente deu a conhecer internamente quais eram as metas e condições para pagamento da PLR. As declarações anexas à impugnação administrativa, firmadas tanto pela comissão de empregados como pelos próprios empregados corroboram o exposto.

9 - os **contratos de metas** estão contidos em sistema eletrônico interno. As metas são posteriormente imputadas no denominado "sistema de homologação". Tais metas são homologadas e inseridas do chamado "sistema de produção". Alguns contratos de metas que foram entregues à Fiscalização foram extraídos do sistema errado, o que gerou as **inconsistências** apontadas pela Auditora Fiscal. Todos os empregados da Recorrente estavam cientes dos termos e condições para o recebimento da PLR, que foi distribuída em conformidade com o negociado.

10 - a legislação não traz qualquer limitação quanto aos **valores máximos** a serem pagos a título de PLR. Assim, não pode a fiscalização fazê-lo. Por outro lado, o fato de que os pagamentos foram feitos em **valores diferentes** para os vários empregados, concentrando-se em um número menor deles, somente demonstra que o critério escolhido pelo acordo, "a meritocracia", foi efetivamente obedecido.

11- em relação à **regra da semestralidade**, explica que a recorrente possui acordos de PLR celebrados sob a CCT e outros acordos sob a forma de Plano negociado diretamente com comissão de empregados. Os pagamentos realizados com base em um instrumento, não se confundem com o outro. Os pagamentos de PLR decorrentes do Plano

próprio ocorreram em fevereiro e agosto. Os pagamentos decorrentes das CCT ocorreram em outubro (2006 e 2007) ou novembro (2008). Entende ainda que caso se aplicasse a regra da semestralidade, apenas os pagamentos que não atenderam a tal poderiam ser autuados.

12 - a cobrança do **adicional de 2,5%** afronta os princípios da isonomia e do equilíbrio financeiro e atuarial, bom como a legalidade. Caso se entenda pela impossibilidade de analisar esses argumentos, o julgamento deveria ser sobrestado.

PEDE a declaração de nulidade do lançamento, reconhecimento da decadência parcial, reconhecimento de que todos os pagamentos de PLR estão em conformidade com a lei específica, descontinuidade da cobrança do adicional de 2,5% e ajuste na definição da multa para aplicação da regra mais benéfica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e atestado pela Unidade preparadora e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de olhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético (arquivo .pdf).

NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

A Recorrente, primeiramente, diz que a autuação seria nula, porque o Relatório Fiscal foi parcial, não especificando as razões da não aceitação da regularidade do pagamento de PLR com base em CCT, e sobre ela exigindo contribuição previdenciária.

Esse foi, inclusive, um dos motivos que levaram a DRJ a determinar a realização de diligência, para que a Autoridade autuante prestasse esclarecimentos. Esclarecimentos esses que foram cientificados à Recorrente, que teve oportunidade de sobre eles manifestar-se.

“Mudança de critério jurídico” empregado no lançamento não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja bastante sutil. “*Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta*”, é o que leciona HUGO DE BRITO MACHADO (*in* Curso de Direito Tributário, 33ª ed, Malheiros, 2012, p.180).

Não vejo, portanto, que a informação prestada pela Autoridade Fiscal no procedimento de diligência encerre mudança de critério jurídico. Inclusive, nada de material foi alterado no lançamento, que segundo a Auditora, deveria permanecer imutável, mesmo em face das alegações sobre documentos apresentados em fase impugnatória.

Ou seja, o lançamento não foi acrescentado de rubricas ou valores, o que ensejaria a necessidade de novo lançamento, de caráter complementar. A substância foi

mantida e destaco que a inclusão da parcela relativa ao PLR pago em decorrência de CCT sempre esteve lá, nas planilhas anexas ao Relatório Fiscal (Anexos I a VIII – fls. 467/543) que discriminam, detalhadamente, os valores pagos aos empregados a título de PLR, subdividindo-os entre “PLR CCT Bancários” e “PLR Acordo Próprio”.

Ou seja, o contribuinte teve ciência de que foram incluídos no lançamento os pagamentos de PLR sejam decorrentes de Acordo Próprio, sejam decorrentes de CCT. Ainda, no relatório fiscal temos que *"a participação ... durante o exercício de 2006, foi regida pelas Convenções Coletivas de Trabalho..."; "os pagamentos de PLR ocorridos no exercício de 2007 foram regidos pelas Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR dos Bancos em 2006 e 2007, bem como pelo Programa de Participação ... firmado entre o banco e seus empregados"* e *"a PLR paga durante o exercício de 2008 teve sua base nas Convenções Coletivas de Trabalho ... bem como pela prorrogação do Programa de Participação ... firmado entre o banco e seus empregados"*.

Apesar de criticar apenas a PLR com base nos acordos próprios, comparando sua regularidade com as regras de Lei nº 10.101, de 2000, no item 5.58, diz a Auditora Fiscal que:

"Por fim, o § 2º do art. 3º da lei que cuida da participação aqui questionada, anteriormente transcrito, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ora, apesar de tal determinação, como pode ser observado pela amostragem consignada nos Anexos V, VI e VII - Demonstrativos dos Pagamentos de PLR Realizados em 2006/2007/2008, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram três pagamentos dentro do mesmo ano".(sublinhei)

Enfim, a referência é a "qualquer distribuição" e está claro no relatório que as distribuições se deram tanto em virtude dos Acordos Próprios quanto em virtude da CCT.

No procedimento de diligência, no meu entendimento, sem inovar, foi isso que explicou a Auditora Fiscal, para deixar claro porque foram cobradas contribuições previdenciárias tanto da distribuição decorrente de Acordo Próprio, quanto daquela decorrente da CCT.

Ademais, repise-se, ao contribuinte foi dada ciência dessa explicação e oportunidade de alterar/renovar seus argumentos de impugnação, resguardando-se assim de qualquer restrição ao direito de ampla defesa e contraditório.

Rejeito essa preliminar, portanto.

Outro argumento para requerer a nulidade da autuação é a falta da **demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária**. Entende a Recorrente que desconsiderar os pagamentos feitos a título de PLR, por estarem em dissonância com as determinações legais não implica, diretamente, em considerá-los como remuneração passível de incidência de contribuição social. Seria necessário provar que era remuneração.

Vejamos o que diz o artigo 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (sublinhei)

Ou seja, todo tipo de rendimento que for pago ou creditado ao trabalhador, destinado a retribuir seu trabalho, é salário de contribuição. Aí, no § 9º, temos as exceções:

§ 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;

Constata-se que foram pagos rendimentos aos empregados, conforme registros que não são questionados. Os rendimentos são registrados a título de PLR, que é amplamente debatida aqui e fundamentadamente desconsiderada pela Autoridade Fiscal. Se não é PLR creditada na forma da lei específica (exceção), portanto, volta-se à regra geral de salário de contribuição, não precisando que a Autoridade Fiscal provasse que assim o foi, mas, se fosse o caso, que o contribuinte indicasse porque não o seria, ou seja, em qual regra de exceção legal estaria incluído o rendimento creditado, para que sobre essas parcelas não incidisse a contribuição previdenciária. A título de complementação, vejamos o que consta da decisão recorrida (fl. 962):

Após examinados os Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), Guias da Previdência Social (GPS), Convenções e Acordos Coletivos, Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), a Autoridade Fiscal apurou os valores pagos a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” a partir de informações constantes em planilhas (formato excel) fornecidas pela empresa em meio magnético (CD).

Tais dados foram confirmados na contabilidade e nas folhas de pagamento do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos magnéticos com leiaute do Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD.

2.2. Discorre a Autoridade Fiscal sobre a necessidade da análise das condições em que a verba “Participação nos Lucros ou Resultados” é ajustada e paga para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101/00,

excluída da tributação por força constitucional e da legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91).

Assim, aquela remuneração que não pode ser regularmente excluída, está automaticamente incluída no salário de contribuição.

É impensável, dentro do que consta dos autos e que aliás sequer foi aventado pela recorrente, que as remunerações não tivessem sido efetivamente pagas, ou que não guardassem relação com o contrato e prestação de trabalho. Ver-se-á a seguir que todo o restante da argumentação do recurso é para defender que os pagamentos feitos aos empregados são decorrentes de programas próprios ou CCT, onde eram previstos metas e alcance de resultados, obviamente decorrentes da prestação laboral.

Temos a seguinte motivação, apresentada no item 5.4 do relatório fiscal:

"A hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias, de acordo com os arts. 12, 22 e 28, todos da Lei nº 8.212..., assenta-se no exercício de atividade remunerada por aquele que a lei define como segurado obrigatório. Logo, pressupõe o exercício de atividade (prestação de serviço) mais a conseqüente remuneração (paga ou creditada). Assim sendo, o fato gerador dessa contribuição é a remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto ao segurado contribuinte."(destaquei)

O raciocínio é o mesmo exposto no **Acórdão 2302-002.844**, Sessão de 19/11/2013. Vejamos:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.
PERIODICIDADE.*

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

É até intuitiva a construção lógica pela qual, quando não ocorre a exceção, incide a regra. Assim, se há o descumprimento fático de um pressuposto normativo da regra excepcional, não se pode afirmar que não há consequência ou sanção prevista em lei. A consequência ou sanção é exatamente a incidência da regra geral, no caso, a vinculação do pagamento à remuneração (artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91).(sublinhei)

Também rejeito essa preliminar.

Em relação à ausência de capacidade da RFB para **lançar o salário educação**, sendo que a Recorrente estabeleceu convênio de arrecadação direta dessa contribuição, submetendo a empresa optante à atividade de fiscalização exclusiva do FNDE, sem mais delongas, esta Turma julgadora já analisou o assunto em recente Acórdão de relatoria da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio:

Acórdão 2202-0003.369, Sessão de 10 de maio de 2016.

NULIDADE. CONVÊNIO. COMPETÊNCIA FNDE

A partir de 01/2007, com a revogação do Decreto nº 3.142/99 pelo Decreto nº 6003/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela SRP, inclusive em relação aos créditos anteriores a 01/2007.

Voto

... Nesse ponto, entendo que não assiste razão ao Recorrente. Isso porque, as normas previstas Decreto nº 6.003/2006 e pela Lei nº 11.457/2007 são normas de natureza processual as quais, nos termos do artigo 144, §1º do Código Tributário Nacional, aplicam-se aos processos em curso.

(...)

Em face do exposto rejeito a nulidade, uma vez que a partir de 01/2007, com a revogação do Decreto nº 3.142/99 pelo Decreto nº 6003/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela SRP, inclusive em relação aos créditos anteriores a 01/2007.

Mantenho o entendimento externado na ocasião, no sentido de acompanhar as disposições da Relatora daquele Acórdão e rejeitar a alegação de nulidade da autuação.

DECADÊNCIA

Em relação à decadência, o contribuinte faz referência aos períodos anteriores a 05/2006. Neste caso, como se pode aferir do relatório fiscal, seriam as competências 02/2006 e 03/2006. Copio da decisão recorrida, fl.973:

Conforme relatado, o presente processo administrativo abrange autuações nas quais foram incluídas contribuições devidas pela Impugnante nas competências 02/2006, 03/2006, 08/2006 a 10/2006, 02/2007, 03/2007, 05/2007, 08/2007 a 12/2007, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 08/2008, 09/2008, 11/2008 e 12/2008 não recolhidas nos respectivos prazos legais, tendo o Contribuinte tomado ciência dos lançamentos em 30/06/2011.

O contribuinte apresentou GPS relativas aos períodos de 02 e 03/2006, conforme fls. 783 e 784, aludindo-as especificamente em seu recurso. Assim, de fato, haveria decadência dos períodos em comento, pela aplicação da Súmula CARF nº 99.

Entretanto, isso não produziria qualquer efeito sobre a situação dos autos aqui em cobrança. Isso porque a DRJ, por outras razões, já decidiu excluir as referidas competências do lançamento em debate, vejamos (fl. 985 e ss):

*No que concerne ao pagamento realizado pela empresa em 24/02/2006 e 08/03/2006 (conforme Anexo I – fls. 467/470) a título de PLR, extrai-se do conjunto de relatórios e planilhas integrantes do processo administrativo que tais valores teriam como base, exclusivamente, a **Convenção Coletiva de Trabalho sobre PLR de 2005, aprovada em 17/10/2005.***

14.1.1. É de se ressaltar, no entanto, que a conclusão emitida pela Autoridade Fiscal de que os pagamentos referentes às CCT teriam desrespeitado o disposto no § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/00 não poderia ser aplicada aos pagamentos realizados nos meses 02/2006 e 03/2006. Isto porque, referida autoridade não demonstrou a ocorrência de pagamentos referentes à CCT de 2005 em periodicidade superior ao legalmente permitido, vez que integram suas planilhas o equivalente a apenas uma parcela correspondente ao PLR 2005.

14.1.2. Nesses termos, a Auditora Fiscal não apresentou justificativa adequada para a inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições incluídas nos lançamentos sob análise, limitando-se a relacionar pagamentos referentes ao PLR 2005 em suas planilhas sem a demonstração ou comprovação de que os mesmos teriam sido pagos em desacordo com a legislação que rege a Participação nos Lucros ou Resultados.

14.1.3. Por este motivo, os Autos de Infração de obrigação principal incluídos no presente processo administrativo deverão ser retificados para a exclusão dos pagamentos referentes à CCT 2005 (competências 02/2006 e 03/2006) conforme os Discriminativos Analíticos de Débito Retificado (DADR) ora anexados às fls. 947/950 e 951/953.

Na tabela apresentada ao final daquela decisão, excluiu-se ainda a multa do AIOA em relação à competência 02/2006, onde fora considerada, porque no período 03/2006 ela havia sido lançada no percentual de 75% proporcional ao tributo. Vejamos:

*Nesses termos, o valor referente à competência 02/2006 será excluído do cálculo da multa aplicada no Auto de Infração nº 37.296.625-0, que deverá ser retificada para **R\$ 243.771,20 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e setenta e um reais e vinte centavos)**, conforme descrito no Demonstrativo Analítico do Débito Retificado anexado às fls. 954/955.*

Assim, a matéria relativa à decadência dos períodos 02 e 03/2006, não está mais no litígio que chega ao grau recursal.

MÉRITO

I - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

Este Conselho já vem tratando há tempos da questão da incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados relativa à participação nos lucros e resultados (PLR). Observa-se que existe uma convergência de entendimentos no sentido de que o pagamento de PLR regular e legítimo é aquele que observa todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 (Acórdãos 2301-003.531, 2301-004.153, 2401-004.216 e 2402-005.116, à guisa de exemplo, dentre muitos outros).

Necessário então estudar os contornos do instrumento legal:

Lei nº 10.101/2000

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.

.....
*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 ...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

*§ 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 A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto”.

Constatou-se, durante a fiscalização, que no ano de 2006 foram feitos pagamentos com base nas CCT de 2005 e 2006. Para aquele ano não houve pagamentos com base em Acordos Próprios. Acontece que, no mesmo semestre civil, o segundo semestre de 2006, foram feitos pagamentos em 08/2006 e 10/2006.

Disse a Auditora Fiscal, no 'Relatório', item 5.58, que:

"Por fim, o § 2º do art. 3º da lei que cuida da participação aqui questionada, anteriormente transcrito, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ora, apesar de tal determinação, como pode ser observado pela amostragem consignada nos Anexos V, VI e VII - Demonstrativos dos Pagamentos de PLR Realizados em 2006/2007/2008, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram três pagamentos dentro do mesmo ano". (sublinhei)

Na folha 535 e ss. está o citado Anexo V, com diversos funcionários listados, especificando os pagamentos que receberam, em virtude da CCT do ano de 2006, nas competências 08 e 10.

Para lembrar do já relatado, o contribuinte alega, em relação a este tópico, que em relação à **regra da semestralidade**, possui acordos de PLR celebrados sob a CCT e outros acordos sob a forma de Plano negociado diretamente com comissão de empregados. Os pagamentos realizados com base em um instrumento, não se confundem com o outro. Os pagamentos de PLR decorrentes do Plano próprio ocorreram em fevereiro e agosto. Os pagamentos decorrentes das CCT ocorreram em outubro (2006 e 2007) ou novembro (2008). Entende ainda que caso se aplicasse a regra da semestralidade, apenas os pagamentos que não atenderam a tal poderiam ser autuados.

Para o ano de 2006, a explicação já não valeria, pois lá não se teve Acordo Próprio. Mesmo para os outros dois anos, 2007 e 2008, discordo do raciocínio da Recorrente. **Nos anos de 2007 e 2008** havia uma Convenção Coletiva de Trabalho - CCT e Programas de participação Próprios - "programas próprios".

Ora, se o pagamento da PLR através da CCT era extensível a todos os empregados e a recorrente cria ainda um "programa próprio", parece-me óbvio que os empregados beneficiados pelo segundo estão contidos no conjunto do primeiro.

Vale então destacar que, efetivamente, a Participação nos Lucros ou Resultados não é meio para empresa obter economia fiscal, isto é, não é mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga dessa forma.

Discordo, *data venia*, de Acórdãos proferidos neste CARF de que, no caso, a incidência da contribuição deveria dar-se, então, somente sobre as parcelas que excederam a periodicidade de duas vezes no mesmo ano civil. Ou o pagamento da PLR se dá de acordo com a lei ou não, não podendo estar "meio de acordo com a lei".

Cito mais uma vez o **Acórdão 2302-002.844**, Sessão de 19/11/2013:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. PERIODICIDADE.

(...) A descaracterização do plano de participação nos lucros ou resultados atinge todas as regras e pagamentos a ele relativos. Não se pode cindi-lo para se considerar parte dos pagamentos como cobertos pelo exceção legal e parte não. Não podem ser aproveitadas apenas as condições ou pagamentos que, isoladamente, estejam de acordo com a Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano. (sublinhei)

E chamo a atenção de que a Lei 10.101, de 2000, fala que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados, não fazendo distinção se esses pagamentos se deram em virtude de CCT ou de acordo próprio aos quais aludem os incisos I e II do artigo 2º.

Nesse ponto, o Recorrente não nega que houve pagamentos em periodicidade superior ao estabelecido em lei, apenas apresentando a justificativa, aqui debatida, para tal ocorrência.

Além disso, anotou-se a falta de participação do representante sindical, nas negociações que resultaram nos Acordos Próprios para pagamento de PLR, nos anos de 2007 e 2008. A Recorrente explica que o **sindicato** respectivo adotou posicionamento de **não participar** de qualquer negociação de PLR fora das CCT. O que cumpria fazer era dar ciência de que desejaria implementar o Plano convidando-o a tomar parte nas negociações. Os trabalhadores não poderiam ter seu direito tolhido pelo posicionamento sindical de não integrar a negociação. Entretanto, cite-se:

*Acórdão nº 2301-004.053 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária,
Sessão de 14/05/2014*

PLR SEM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. INDEVIDO. O PLR que não conta com a participação do sindicato da categoria não se encontra na regularidade. Ainda que o sindicato manifeste formalmente a sua discordância na votação dos membros que comporão a representatividade da categoria, ele é obrigado a participar das reuniões e de todas as formalidades. Caso ocorra recusa há como ser compelido a pronunciar, seja pelo Ministério Público do Trabalho ou pelo Judiciário.

Contribuinte que não esgota todos os viés para compelir o sindicato a participar formalmente do PLR possui culpa, razão pela qual não deverá ter seu plano considerado como regular.

E em outro ponto, que analiso conjuntamente com este, apontou a Recorrente a questão das metas e resultados a serem atingidos estarem definidos em sistemas internos,

dizendo que os **contratos de metas** estão contidos em sistema eletrônico interno. As metas são posteriormente imputadas no denominado "sistema de homologação". Tais metas são homologadas e inseridas do chamado "sistema de produção". Ou seja, nessa sistemática, o representante sindical não participou nem poderia mesmo participar de qualquer negociação de metas estabelecida entre empregados e empregador.

Comungo com o posicionamento exposto no **Acórdão 9202-004.307**, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 20/07/2016:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. IMPRESCINDIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO PARA VALIDAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO.

É necessária a participação de representante sindical para a validação dos critérios e regras de aferição de desempenho para percepção de PLR. A definição ou detalhamento de regras em sistema interno, sem participação sindical, afasta a não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR. (sublinhei)

E há ainda o problema da data de celebração dos Acordos. É que em 2007, conforme aponta a Fiscalização, o programa foi celebrado somente em 30 de novembro de 2007, portanto, para o exercício de 2007 não há que se falar em **metas pré-estabelecidas**.

Diz o recorrente que não é a **data da assinatura do acordo** que denota quando ocorreram as negociações entre as partes. A assinatura apenas formaliza perante terceiros aquilo que vem sendo negociado no transcorrer do tempo. Antes mesmo da assinatura, a recorrente deu a conhecer internamente quais eram as metas e condições para pagamento da PLR.

Foram anexadas declarações de empregados, juntamente com a Impugnação, nas folhas 814 e seguintes. No texto, temos que:

A comissão de Empregados do Banco..., aqui representada pelos empregados ao final subscritos, declara e atesta que os critérios da possível distribuição dos valores relativos à participação nos lucros e/ou resultados do Banco..., nos anos de 2007 e 2008, foram previamente divulgados por meio dos respectivos contratos de metas celebrados à época e também por meio de apresentações institucionais.

Já se apontou o problema da falta de participação do representante sindical, que aqui se torna mais forte. A empresa estabelece as metas e dá conhecimento a seus empregados. Não há "negociação", pelo que se deflui do texto acima. Ao final do período, para o caso de 2007, foi assinado um "acordo". Mas e se os empregados não concordassem? O período já estaria praticamente todo transcorrido e como seria modificado o passado? E se a empresa não efetuasse o pagamento das PLR, como o empregado poderia exigí-la, se não havia acordo firmado? O acordo então não é mero instrumento de formalização perante terceiros, mas é o instrumento que protege o próprio empregado e o empregador.

Em praticamente todas as decisões aqui proferidas que tocam ao tema PLR se destaca a questão da proteção ao trabalhador, na fixação desses planos de PLR, conferindo a lei

isenção de parcelas de contribuição previdenciária apenas àqueles que obedecem a todas as regras.

Valho-me mais uma vez das disposições da 2ª Turma da CSRF, **Acórdão 9202-004.308**, Sessão de 20/07/2016, do qual transcrevo em parte o Voto do relator, por com ele concordar perfeitamente:

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Relatório

(...)

O contribuinte apresentou recurso voluntário (efls. 409 a 440) no qual alegou, que (i) a assinatura do acordo no decorrer do ano de referência não descaracteriza a PLR para a empregados, sobretudo porque as metas individuais para cada empregado foram fixadas no início do período em sistema interno; ...

A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência (efls. 689 a 706), no qual apresenta discrepância de entendimento sobre: (i) a necessidade de celebração do acordo de PLR antes do início do exercício, ...

Voto

(...)

No caso dos autos, entendeu o colegiado a quo que não há vedação legal para que o acordo seja celebrado ao longo do período de aferição do lucro, desde que o seja antes do pagamento, e que os acordos eram repetidos sem alterações substanciais desde períodos pretéritos, de modo que não haveria a superveniência de regras a surpreender os empregados. Entendeu, ainda, que, estando presentes os critérios individuais em sistema interno (My Performance), não há que se falar em desobediência ao estabelecido na Lei nº 10.101/2000.

Discordo, entretanto, do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido. Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram ao longo dos anos ou que os critérios estavam estabelecidos em

sistemas internos, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101, de 2000, que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedores de todas as regras a cumprirem.(sublinhei)

Assim, ao fato da PLR estabelecida no Acordo Próprio ter sido assinada quase no fim do ano de 2007, mantenho o entendimento externado por ocasião do julgamento, nesta Turma, do **Acórdão 2202-003.274**, onde acompanhei o voto vencido do Relator:

A Lei 10.101/2001 diz que a pactuação do plano deve ser prévia e no meu entendimento essa exigência se reporta ao período de cumprimento do plano, pois não tem sentido fixar regras, critérios e condições, ainda, que outras que não as sugeridas por lei depois que o exercício acabou, ocasião em que não será mais possível empreender esforços para cumprir, atingir ou satisfazer as condições do PLR.

Não há porque fixar regras em novembro de um dado ano que deve ser ao menos perseguida desde janeiro desse ano, pois quando da fixação não seria mais possível ao empregado desempenhar qualquer esforço para tal, pois não é possível cumprir, hoje, regras, parâmetros, critérios e condições que deviam ter sido cumpridas em períodos passados.

(...)

Com esses esclarecimentos entendo que a assinatura do plano PLR no fim do exercício configura um outro instrumento que não PLR, sendo a verba paga alcançada pela contribuição exigida nos autos.

Quanto à questão de ter havido pagamentos em percentuais muito diferentes a certos empregados e o montante da PLR, entendo que existe excessivo rigor do Auditor Fiscal, na análise do Plano, que não encontra lastro legal. Neste ponto, filio-me ao entendimento exposto no **Acórdão 2301-004.833**, Sessão de 21/09/2016:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI 10.101/00. PAGAMENTO DE VALORES NÃO IDÊNTICOS AOS EMPREGADOS. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não descumpra a legislação o fato de os empregados receberem valores diversos, na medida em que a Lei 10.101/00 não exige que todos sejam agraciados igualmente, situação essa que conspiraria com a própria norma que pretende o comprometimento e o cumprimento das metas pelas partes,

sendo que cada qual estará sujeito à álea de atingir os objetivos programados, podendo receber mais ou menos.

Destaco que isso não significa validar as metas que foram estabelecidas, aqui no caso, uma vez que se apontou vários outros problemas ao longo deste Voto, nos planos de PLR da Recorrente, mas, especificamente, estabelecer o posicionamento de que o fato de haver pagamentos de PLR em valores que variam muito entre os empregados, como apontado pela Autoridade Fiscal, não seria motivo, destacadamente, para descaracterizar o Plano.

Pelo todo acima exposto, entendo que já é bastante para concluir que as verbas pagas a título de "PLR" nos anos de 2006/2007/2008 ferem dispositivos legais específicos e, portanto, estão alcançadas pela contribuição exigida nos autos.

Por fim, em relação à cobrança **do adicional de 2,5%**, ao qual alude o recurso, invocando princípios constitucionais ou, alternativamente, o sobrestamento do julgamento, temos que a Súmula CARF nº 02 veda o pronunciamento sobre inconstitucionalidade de lei tributária e os dispositivos do Regimento Interno que determinavam o sobrestamento do julgamento, para aguardar o posicionamento do STF e STJ, em alguns casos, foram revogados, não mais existindo essa determinação, que impeça sua conclusão.

Assim, já decidiu esta Turma, em Acórdão de relatoria da Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio:

Acórdão 2202-003-368, Sessão de 10/05/2016

*ILEGALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).
Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).*

Voto

(...)

Os pedido de reconhecimento de ilegalidade da contribuição adicional de 2,5% e sobrestamento do presente processo administrativo não podem ser conhecidos, pelas seguintes razões:

Em relação a alegada discriminação arbitrária promovida pelo contribuição adicional de 2,5% verifica-se que se sustenta em argumento de índole constitucional, uma vez que tal adicional iria de encontro aos princípios da isonomia e equidade na participação do custeio da Seguridade Social. Conforme previsto na Súmula CARF nº 2 "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

(...)

Finalmente, em relação ao pedido de sobrestamento do presente processo é igualmente inviável, uma vez que os dispositivos que previam o sobrestamento até o julgamento dos Recursos Extraordinários submetidos a sistemática da repercussão geral foram revogados pela Portaria nº 545/2013.

II - DAS MULTAS APLICADAS

Sustenta o recorrente, em suma, que a **multa de mora** que antes era calculada de forma majorada no tempo (24% a 100%) passou a ser limitada a 20%, com a nova redação do artigo 35 da Lei 8.212/1991. Assim, é essa multa que deverá ser aplicada e não aquela lançada pela Autoridade Fiscal. Já em relação à **multa punitiva**, por descumprimento de obrigação acessória, considerando que a metodologia introduzida pela MP 449/2008 é mais benéfica, há que se aplicar a norma do artigo 32-A da Lei 8.212/1991, retroativamente.

No Relatório Fiscal, a Auditora explica a metodologia que empregou neste lançamento (fl. 462/3):

A multa aplicada corresponde a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada em GFIP, limitada, por competência, ao limite mensal...

...a partir da edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida ... na Lei nº 11.941, a multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades ou fundos ... passou a ser regida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430, ...

... a multa de ofício agora prevista pela Lei nº 9.430/96, a partir da competência de dezembro de 2008, não pode conviver com outra penalidade da mesma natureza e sobre o mesmo fato...

A partir da vigência da MP nº 449/2008 e agora com a Lei nº 11.941/2009, no que tange aos fatos geradores até novembro de 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento e de declaração inexata, caso em tela, deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício ... e a soma da multa de mora ...com a multa prevista no inciso IV, § 5º do art. 32.

Disse ainda a DRJ que para efeito da comparação das multas aplicáveis de acordo com a legislação da época dos fatos geradores com a multa aplicável de acordo com a legislação atual, seria necessário um confronto entre a soma das multas incidentes sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas pelo contribuinte mantidas no AIOP nº 37.296.623-3 e no AIOA nº 37.296.625-0, que refletem a multa aplicada nos termos da legislação da época dos fatos geradores com a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/09, aplicada às contribuições previdenciárias mantidas no citado AIOP (37.296.623-3) referentes às mesmas competências, que refletem a multa prevista na legislação atual. Tal comparação, embora já tenha sido inicialmente realizada pela Autoridade Fiscal, será definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado.

Mantenho, neste caso, a posição que acompanhou o Voto vencedor da Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, no recente **Acórdão 2202-003.554**, Sessão de 20 de setembro de 2016, desta Turma, que com clareza meridiana assim expôs a questão:

As alterações trazidas à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, provocaram mudanças significativas na forma de aplicação das multas no âmbito das contribuições previdenciárias.

No regime anterior, a multa pela falta de pagamento do tributo estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, da seguinte forma: (...)

Como se vê, a legislação anterior, diante da ausência de pagamento da contribuição, estipulava uma multa em percentuais progressivos que poderiam chegar até a cem por cento do valor devido, a depender do momento e das circunstâncias em que se encontravam os débitos (não incluídos em lançamento fiscal, incluídos em lançamento fiscal e inscritos em dívida ativa).

Assim, essa multa não só abrangia a prática do atraso no pagamento, mas também a situação em que havia lançamento de ofício das obrigações devidas ("créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento").

Nesse sentido, entende-se que, enquanto a multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo do tributo pelo contribuinte, a multa de lançamento de ofício tem como premissa básica a atuação estatal.

Logo, apesar da denominação de "multa de mora" expressa na legislação anterior, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal.

Com o advento da MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, o referido art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi alterado e também houve a inclusão do art. 35-A, trazendo uma terminologia mais adequada ao segmentar da multa de mora a multa aplicada em lançamento de ofício, como se transcreve a seguir: (...)

Assim, quanto aos débitos em atraso, que não foram objeto de lançamento fiscal, a nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, remete ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, alterando a multa de mora para o percentual 0,33% ao dia, até o limite de 20% (art. 61), conforme abaixo: (...)

Já para os débitos incluídos em lançamento fiscal e, portanto, sujeitos à multa de ofício, o art. 35-A, na nova redação da Lei nº 8212/91, conduz ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a incidência da multa na alíquota de 75%, nos seguintes termos:(...)

Dessa forma, tendo ocorrido lançamento de ofício do tributo, entende-se que a comparação da multa mais benéfica, para atendimento do art. 106, II, "c", do CTN, deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Nota-se ainda que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Nesse aspecto, de se mencionar que as multas por descumprimento de obrigação acessória (que também são constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, para o cálculo da penalidade mais favorável, em relação às competências incluídas em lançamento fiscal anteriores à 11/2008 (inclusive), a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Tal procedimento foi adotado pela autoridade fiscal, às fls. 77/78, e está previsto no art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/09.

Assim vem decidindo a 2ª Turma da CSRF deste CARF. Vejamos:

Acórdão 9202-004.498, de 29 de setembro de 2016:

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2004

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OMISSÃO EM GFIP MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício. (destaquei)

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E
ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE
PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para limitar o somatório das multas por descumprimento da obrigação principal e por descumprimento da obrigação acessória ao percentual de 75%, caso mais benéfico ao contribuinte

Portanto, está correta a "comparação de multas" elaborada pelo Auditor Fiscal, conforme seu Relatório, deixando claro que a comparação dos efetivos valores de multa, para verificação da mais benéfica, será realizada quando do pagamento ou parcelamento dos créditos (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009).

CONCLUSÃO.

Em conclusão, rejeito as preliminares argüidas e, no mérito, **VOTO por negar provimento ao recurso.**

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada