



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003718/2010-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.224 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente SCOPUS TECNOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

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

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

In casu, não contam do Acordo as metas e objetivos necessários para recebimento da benesse, motivo pelo qual o Plano não obedece os preceitos da legislação de regência.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ACORDO ASSINADO APÓS O 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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

PAF. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício Súmula CARF nº 108

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito, porquanto encontra amparo legal no artigo 34 da Lei nº 8.212/91.

Com fulcro na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, incide multa de mora sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas no vencimento, de acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 e demais alterações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Gustavo Faber de Azevedo e Miriam Denise Xavier.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto e Miriam Denise Xavier.

Relatório

SCOPUS TECNOLOGIA LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 13ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão n.º 16-31.759/2011, às e-fls. 843/862, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições sociais correspondentes a parte dos segurados, em relação ao período de 01/2007 a 10/2007, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 43/51, consubstanciados no DEBCAD n.º 37.309.510-4.

De conformidade com o Relatório Fiscal, o lançamento abarca as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados da empresa, a título de PLR, por não atenderem aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei n.º 10.101/00.

Os acordos referentes a PLR em 2006 e 2007 limitaram-se a estabelecer valor fixo para duas faixas salariais. As respectivas assinaturas dos acordos dataram de 10/10/2006 e 03/10/2007, ao final do "período aquisitivo", emergindo disso que como nenhuma contrapartida deveria ser cumprida durante o ano, tratou-se, de fato, do pagamento de gratificação ajustada.

Os acordos não previram regras claras e objetivas para os empregados, apenas previram pagamento de valores fixos para todos os empregados. Não há o que indique a pactuação prévia dos valores ou direitos previstos, nem a ciência dos participantes.

Adiciona a informação de que nos referidos contratos não existia mecanismos de aferição ligados a negociações prévias, pois que nada foi pactuado previamente. Sem definição prévia do que fazer para incrementar a produtividade/lucro/resultados, não como se aferir algo.

Na análise dos fatos geradores incluídos no presente AI forma examinadas as folhas de pagamento, Balancete, Plano de Contas, Tabela Incidência Folha, Razão Analítico, Convenção Coletiva 2006 e 2007, Acordos de PLR 2006 e 2007.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a procedência do seu pedido.

Por sua vez, a Delegacia de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 277/321, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

(...)

2.2. Apresenta as fundamentações da autuação fiscal.

2.3. Ademais, articula que a simples leitura do relatório fiscal em confronto com documentos que acosta evidencia que a fiscalização utilizou, como motivação do lançamento, argumentos que aparentemente foram aplicados em outro caso relativo a contribuinte diverso, maculando o lançamento de nulidade por vício de motivação.

2.4. Ainda, os pagamentos a título de PLR foram feitos nos estritos termos da legislação aplicável, de modo que não possuem natureza salarial e não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2.5. No tocante aos juros, entende desarrazoada a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

2.6. A redação do item 1.1 dos acordos em tela não trata de qualquer substituição de verbas pré-existentes, mas apenas e tão somente prevê os valores que serão devidos a título de PLR em função de diferentes faixas salariais, estabelecendo, ainda, o momento de seu pagamento.

2.7. Ressalta, ademais, observância ao quanto previsto no art. 3.º, § 2.º, da Lei nº 10.101/00, informando que o pagamento realizado em fevereiro /2007 correspondeu à segunda parcela da PLR devida em relação ao exercício de 2006, enquanto que o pagamento efetuado em outubro/2007 correspondeu à primeira parcela da PLR devida em relação ao Acordo 2007.

2.8. Suscita o art. 7.º, XI, da Norma Ápice para afirmar que a participação nos lucros ou resultados não se incorporam à remuneração.

2.9. Ademais, articula que no tocante à regulamentação da PLR, o intuito da lei foi a de outorgar a cada empresa a faculdade de negociar com seus empregados considerando a sua realidade específica, com a possibilidade de se escolher o melhor caminho sem as ingerências das normas legais, oferecendo ao empregador opções de forma e conteúdo para fixação do benefício em questão.

2.10. Conclui que as regras pertinentes à PLR devem ser estabelecidas pelos interessados da forma mais livre possível, interpretando-se a legislação sempre favoravelmente aos interesses das partes.

2.11. Analisando as cláusulas dos acordos, entende que são estabelecidas regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

2.12. Quanto ao tempo da assinatura dos acordos, defende que não existe na lei exigência alguma de que o acordo quanto à PLR seja firmado no início do ano.

2.13. Não há vedação no ordenamento quanto à estipulação de valores fixos aos empregados.

2.15. No tocante aos juros, entende desarrazoada a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício. Colaciona julgados administrativos de segunda instância.

2.16. Finalmente, combate a incidência dos juros calculados com base na taxa SELIC por revelar-se figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, além de ser fixada por órgão do Poder Executivo e, ainda, por extrapolar em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

Posteriormente, foi protocolada petição com pedido de recálculo da multa.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço dos recursos e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE – CARÊNCIA/ERRO MOTIVAÇÃO

A recorrente arguiu, em preliminar, a nulidade do lançamento, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sob a argumentação de ausência no processo de documentos indispensáveis ao lançamento, o que o impediu de analisar a base documental que serviu de suporte para o lançamento e limitou o exercício da defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto n.º 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Ademais, diferentemente do que posto pela contribuinte, não vislumbro nos autos qualquer indicio de que os argumentos são oriundos de outro caso relativo a contribuinte diverso. Repito, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, ou seja, os argumentos sobre a observância dos requisitos da Lei n.º 10.101/00 serão analisados posteriormente, em tópico específico, não cabendo falar em nulidade.

Neste diapasão, afasto a preliminar pleiteada.

MÉRITO

PARTICIPACÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

No caso em tela, os pagamentos a título de PLR ocorreram com respaldo nos programas próprios de PLR (exercícios de 2006 e 2007). Da análise dos referidos instrumentos, a fiscalização constatou que eles não atendem aos requisitos definidos na Lei n.º 10.101/2001, pois, em síntese:

- os regulamentos/acordos de PLR foram assinados após transcorridos vários meses dos períodos definidos como bases de apuração, caracterizando a ausência do prévio estabelecimento de metas, indicadores e mecanismos de aferição; e, especialmente

- ausência de regras claras e objetivas e aferição individual dos empregados, bem como o pagamento fixo;

Além dessas duas motivações principais, o fiscal também explicita que houve pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil.

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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

[...]

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

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória n.º 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 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.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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 funcional 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.

[...]

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

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que

desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entretentes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese dos autos, tendo em vista as particularidades despendidas, dividiremos nossa análise por temática, senão vejamos:

Da Negociação Prévia

A atuada argumenta que a pactuação da PLR deve ser estabelecida de acordo com os detalhes de cada situação concreta (considerando as circunstâncias do ramo econômico, as condições de mercado, a atuação dos sindicatos, a tradição do setor etc.) e que o momento ideal para celebração do acordo é aquele que, concomitantemente, permite a fixação das metas de modo factível e possibilita o seu cumprimento.

Conclui que todos os acordos foram firmados em prazo razoável, no momento mais adequado para que isso ocorresse e após efetiva negociação com o Sindicato da categoria. Reafirma que a Lei nº 10.101/2000 não estabelece prazo expresso para que a pactuação ocorra, e

diz que tal diploma normativo foi inteiramente respeitado, inclusive em suas finalidades de integração entre o trabalho e o capital e estímulo da produtividade.

Pois bem!

Quanto ao ponto, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal. Não há determinação na Lei 10.101/00 sobre quando prévio deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quê.

Tal lacuna deve ser preenchida pelo intérprete, segundo critérios de hermenêutica constitucionais acima expostos.

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio imaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei n.º 10.101/00. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior? – Nenhuma!!!

Sobre o tema, com intuito de complementar o raciocínio, peço vênias para colacionar excertos extraídos do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão n.º 2202-005.195, cujo adoto como razões de decidir:

(...) Destaco que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" ou de "*participação nos resultados*", sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"³ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁴. Para a doutrina jus trabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço.

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

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

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", podese esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

(...)

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já *pactuados*, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

No caso concreto, os Acordos de 2006 e 2007 foram assinados em 10/10/2006 e 03/10/2007, respectivamente.

Como dito alhures, o entendimento deste Relator é de que os "acordos" firmados no ano de apuração, mesmo que no final do período, são válidos e obedecem aos ditames legais, desde que seja com antecedência capaz de demonstrar que os trabalhadores tinham ciência dos termos e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado. O que, *in casu*, entendo restar preenchido.

Portanto, nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

Neste ponto específico, cabe trazer a tona o posicionamento daqueles Conselheiros que votaram pelas conclusões, que se resume ao seguinte: *a assinatura do acordo em data posterior ao início do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos retira da verba paga sua característica essencial, a recompensa pelo esforço conjunto entre capital e trabalho para o alcance das metas. Não basta que a negociação já tenha sido iniciada, pois somente a assinatura do acordo pelas partes envolvidas (representantes da empresa e dos empregados e sindicato) é capaz de produzir os efeitos a que se propõe. Nada impediria que as negociações iniciadas poderiam se amoldar de forma diferente por ocasião da assinatura. Inclusive, de acordo com o artigo 63, § 8º do Anexo II do RICARF, deve ser esse o posicionamento constar na ementa do referido voto.*

Da ausência de regras claras e objetivas

No caso dos autos, a exemplo do que se vê na e-fl. 53 (acordo 2007), assim dispõe o instrumento de negociação formalizado pela recorrente:

Clausula 1º

Conforme assembléia realizada nesta data na presença dos subscritores da presente e dos funcionários da empresa, ficou estabelecido participação nos lucros e resultados relativa ao exercício de 2007.

1.1 Dessa forma a PLR será assim distribuída:

a) R\$ 1.155,00 (um mil cento e cinquenta e cinco reais) - a ser pago em duas parcelas para os funcionários com salários de até R\$ 1.155,00 (um mil cento e cinquenta e cinco reais), conforme abaixo;

b) R\$ 1.312,50 (um mil trezentos e doze reais e cinquenta centavos) - a ser pago em duas parcelas para os funcionários com salários de R\$ 1.155,01. (um mil cento e cinquenta e cinco reais e um centavo) em diante, conforme abaixo.

- 1º parcela - Será paga até 10/10/07 o valor fixo de R\$ 550,00 (quinhentos e cinquenta reais). :

- 2º parcela - a ser paga até a data de 27/02/2008 referente à diferença havida entre o valor pago na 1º parcela e o valor total aprovado, conforme itens "a" e "b" acima.

Pois bem! Ainda que a lei estabeleça que a participação nos resultados deva ser objeto de negociação entre as partes, **dos instrumentos decorrentes dessa negociação devem 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.**

Conforme depreende-se da transcrição do Acordo encimada, pergunto, qual é a meta? Qual o resultado ou lucro esperado? – Não há qualquer menção.

Assim, não procede o argumento da contribuinte de que a definição dos direitos substantivos e regras adjetivas seria discricionária e que o Fisco careceria de legitimidade e interesse para a questionar.

Nos programas de participação nos resultados de 2006 e 2007 não constou as metas ou resultados a serem obtidos pela empresa para fins de distribuição da participação nos resultados da contribuinte, conforme estabelece a Lei nº 10.101/00. Constou apenas os valores e a forma de pagamento da “PLR”. Em outras palavras, s.m.j., trata-se de GRATIFICAÇÃO, seguindo valores fixos sem qualquer mecanismo de aferição, em nada se moldando ao pagamento de PLR nos termos da legislação.

Portanto, *in casu*, não estamos falando sobre o aspecto subjetivo da valoração do quão inteligível ou cristalino seja a meta ou resultado a ser alcançado, mas sim da sua completa inexistência.

Sendo assim, quanto a este aspecto, deve ser mantida a incidência de contribuições previdenciárias.

Da periodicidade do pagamento

Por derradeiro, quanto a periodicidade dos pagamentos, apesar de constar do relatório fiscal a informação de que houve pagamento a título de PLR em período inferior a um semestre civil, s.m.j., esta razão não foi “motivadora” para desconsideração do Programa. Isto

porque, a própria autoridade autuante ao enumeras as “irregularidades” do plano, assim se manifestando:

Notem as irregularidades: 1) valores fixos, que, no caso, é forma de pagamento incompatível com o instituto; 2) inexistência de fundamento/metapara a verba paga; 3) não incentiva produtividade; e 4) Inexistência de apuração de metas/objetivos previamente negociados.

Dito isto, por não ter sido motivo para descon sideração do plano, deixo de tecer maiores elucidacões acerca da matéria.

Conclusão da PLR

Deve ser mantida a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados por completa ausência de regras claras e objetivas, bem como de metas e/ou objetivos.

MULTA – RETROATIVIDADE

A recorrente insurge-se ainda contra as multas aplicadas, pugnando pela aplicacão da retroatividade da legislação ao caso.

Pois bem! Pondero que o Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redaçã dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A Súmula CARF n.º 119¹ foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2009.

¹ **Súmula CARF n.º 119.** “No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996” (revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021; efeito vinculante para a RFB revogado pela Portaria ME n.º 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

Assim, adota-se a interpretação de que, por força da retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, a multa de mora deve ser limitada a 20%.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Acórdão n.º 9202-009.929 – CSRF/2ªTurma, de 23 de setembro de 2021.

JUROS SOBRE A MULTA

Já em relação ao questionamento acerca dos juros sobre a multa.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF n.º 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em observância a Súmula encimada, mantém a incidência dos juros sobre a multa.

TAXA SELIC

Quanto aos juros infirmar ser indubitoso que a espécie de juros adotada pelo Ordenamento Jurídico Tributário é a dos juros moratórios, visto que constituem uma indenização pelo retardamento no cumprimento da obrigação. Através da leitura simples e objetiva do art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, pode-se auferir que o legislador pátrio definiu de forma explícita e imutável o valor do percentual anual a ser cobrado a título de taxa de juros, sendo inadmissível a exigência, por qualquer outro instrumento legal, de taxas de juros superiores a doze por cento ao ano. Portanto, em obediência ao ordenamento jurídico que disciplina as taxas de juros incidentes sobre o crédito tributário não pago à época do vencimento, é ilegal a utilização de taxa que represente juros compensatórios e que exceda o limite máximo fixado pelo CTN (art. 161, § 1º) e pela CF (art. 192, § 3º) qual seja, 12% ao ano.

Destarte, as contribuições sociais arrecadadas pelo INSS estão sujeitas à taxa referencial do SELIC – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei n.º 8.212/91, não prosperando a alegação da impossibilidade de utilização para a fixação de juros de mora, senão vejamos:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065,

de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP n.º 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei n.º 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei n.º 8.981/95. A multa de mora esta

Além do que a aplicação da taxa SELIC é matéria pacificada no âmbito desse Conselho conforme se verifica pela Súmula CARF n.º 4 abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em face do exposto, improcedente é o pedido.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para reconhecer a retroação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira