



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004989/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.328 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente COMPANHIA METALÚRGICA PRADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003, 01/04/2004 a 30/04/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de Participação nos lucros, efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101/00.

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.

GANHOS EVENTUAIS. REMUNERAÇÃO.

A eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento. Assim, a eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do pedido de aplicação da retroatividade benigna suscitado em memoriais, vencidos os conselheiros Sonia de Queiroz Accioly (relatora) e Christiano Rocha Pinheiro; e no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Buschinelli Sorrentino e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado, ausente o Conselheiro Samis Antônio de Queiroz), Sonia de Queiroz Accioly e Christiano Rocha Pinheiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 232 e ss) interposto contra decisão da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (fls. 216 e ss) que **manteve a autuação 37.153.252-3**, em razão do não recolhimento de contribuições previdenciárias destinadas a Terceiros (INCRA e SEBRAE), nas competências 09/2003 e 04/2004, abrangendo os empregados da matriz e filiais, decorrentes de pagamentos a seus empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância (fls. 216 e ss) analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

DA NOTIFICAÇÃO

1. Trata-se de Auto de Infração - AI nº 37.153.252-3, lavrado contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 22/28, se refere a contribuições previdenciárias relativas à contribuição destinada aos Terceiros (INCRA e SEBRAE), nas competências 09/2003 e 04/2004, abrangendo os empregados da matriz e filiais, no valor de R\$ 15.606,99 (quinze mil e seiscentos e seis reais e noventa e nove centavos), consolidado em 26/08/2008.

1.1. Os lançamentos contidos no referido AI têm por base as remunerações apuradas através das folhas de pagamento digitalizadas dos empregados, abrangendo a rubrica/provento “71 - PLR Lei 10.101/200” quanto à competência 09/2003 e a rubrica/provento “160 - Lei 10101 AC 260304” na competência 04/2004.

2. O referido Relatório Fiscal informa, ainda, em síntese, a legislação de regência acerca dos valores referentes à participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa - PLR (Decreto nº 3.048/99, art. 214, § 9º, X c/c Lei nº 10.101/00), e o que segue:

2.1. A constituição do crédito tributário consubstanciado no AI em questão, deveu-se ao fato de, no tangente ao exercício de 2003, a supracitada empresa não ter alcançado o Resultado Operacional mínimo estabelecido como condicionante, nos termos de Acordo Coletivo de Trabalho, ao pagamento de participações nos lucros ou resultados aos seus empregados. Tendo tal pagamento sido efetuado em desacordo com a legislação de regência, restou desconfigurada a PLR e entendido pela autoridade fiscalizadora como remuneração espontânea paga por liberalidade aos empregados.

2.2. Conforme carta enviada pela direção da Notificada à diretoria do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região, anexa ao AI em questão, fica evidenciado e caracterizado o reconhecimento da Notificada quanto ao fato de não ser devida a parcela

de PLR diante do não atingimento do Resultado Operacional estipulado nos Termos do Acordo Coletivo firmado.

2.3 Em Termos de Aditamento aos Acordos Coletivos do Trabalho, assinados em data posterior ao encerramento do exercício de 2003, sem evidências de arquivamento nos respectivos sindicatos, ficou patente o caráter de liberalidade dos pagamentos efetuados, uma vez que as condições para o pagamento da PLR não foram adimplidas.

2.4. Os pagamentos das parcelas lançadas não resultaram de aferição de resultados ou metas previamente estabelecidos, conforme exigido pela legislação de regência da PLR.

2.5. Às fls. 29/80 do processo 19515.004999/200/-50, encontra-se planilha discriminativa da competência lançada, estabelecimento da Notificada, código do trabalhador, nome do trabalhador, Nit e valor do pagamento lançado.

2.6. O crédito tributário consubstanciado no AI em apreço, resulta do cálculo das contribuições destinadas aos Terceiros (INCRA e SEBRAE), apuradas pela Fiscalização à alíquota de 0,8% sobre as remunerações pagas aos empregados a título de PLR e discriminadas na referida planilha do item “2.5” deste Relatório.

3. Foram lavrados, adicionalmente, os seguintes Autos de Infração:

- AI 37.021.355-6 - Contribuição da empresa (quota patronal) e GIILRAT;
- AI 37.153.354-8 - Contribuição dos Segurados;
- AI 37.153.254-0 - Contribuição para o FNDE e Sal. Educação;
- AI 37.153.253-1 - Obrigação Acessória;
- AI 37.153.256-6 - Obrigação Acessória; _

4. Em virtude da prática, ao menos em tese, de crime, foram emitidas Representações Fiscais para Fins Penais - RFFP, referentes às tipificações a seguir:

- Sonegação de Contribuição Previdenciária - Art. 337-A, III do Código Penal;
- Falsificação de Documento Público - Art. 297, § 3º, III do Código Penal

5. Para o correto esclarecimento do contribuinte, também fazem parte do AI os anexos IPC - Instruções para o Contribuinte; DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que contém bases de cálculo e contribuições em valores originários e em moedas da época); DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que contém as contribuições em valores originários, os acréscimos legais, totais por competência e total geral); DSE - Discriminativo Sintético por Estabelecimento; RL - Relatório de Lançamentos; FLD - Fundamentos Legais do Débito; REPLEG - Relatório de Representantes Legais; e Vínculos (fls. 02/13).

6. Às fls. 14/21, encontram-se cópias dos seguintes documentos: Mandados de Procedimento Fiscal, TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal, e TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal, relativos ao procedimento realizado na empresa.

DA IMPUGNAÇÃO

7. Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 89), a empresa impugnou o lançamento, por meio do instrumento de fls. 35/47, acompanhado dos documentos de fls. 48/87 (procuração, Ata da Reunião do Conselho de Administração, Ata de Assembleia Geral Extraordinária, cópias dos documentos dos substabelecidos, Substabelecimento e Termo de Aditamento ao Acordo Coletivo do Trabalho - Matriz, cópia do AI lavrado e demais documentos integrantes deste), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

7.1. Em 27.08.2003 foi firmado, entre a Impugnante e seus empregados, Termos -de Acordo Coletivo - TAC no qual foram previstas as regras atinentes ao pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR) relativa ao ano-calendário de 2003.

7.2. Tal Termo previa o pagamento de PLR no caso de a Impugnante apurar lucro no referido período, podendo a verba ser majorada ou reduzida em razão do alcance das metas pactuadas (por parte dos empregados) no programa de metas.

7.3. O resultado da Impugnante para o ano de 2003 foi prejudicado em virtude de crises vivenciadas por seus dois maiores clientes.

7.4. Em virtude do resultado negativo da Impugnante, referido no item precedente, e tendo em vista que o art. 6º do TAC previa que “na ocorrência de fatos que venham a alterar significativamente as atividades da EMPRESA, com reflexos diretos sobre o programa de metas, as partes retomarão as negociações, visando à revisão das condições ora pactuadas”, firmou-se o Termo de Aditamento ao TAC a partir do qual novos parâmetros para o pagamento de PLR para o ano de referência foram firmados.

7.5. Registra a Impugnante que as contribuições destinadas ao INCRA e ao SEBRAE, têm como base de cálculo a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de salários (contribuições previdenciárias).

7.6. Entende a Impugnante pelo cancelamento do AI em virtude do previsto no texto constitucional, art. 7º, XI, cuja regulação se deu, primeiro, pela MP nº 794/94 e que, convertida em lei, ingressou no mundo jurídico pelo nº 10.101/01, em forma de lei ordinária.

7.7. Ao citar trecho do normativo regulador de PLR, conclui a Impugnante ser plenamente possível que a participação paga aos empregados recaia sobre parcelas que não correspondam a lucros e, ademais, que não há exigência de que seja estabelecido prévio programa de metas para que os empregados façam jus ao recebimento da referida parcela.

7.8. Conclui, ainda, a Impugnante que, caso as partes optem pelo pagamento de PLR em razão do cumprimento de determinado programa de metas, resultados ou prazos, a previsão relativa à necessidade de tal programa ser pactuado previamente deve prever as hipóteses para a sua revisão (alusão ao mencionado no item '7.4').

7.9. Foi em virtude de fatos alheios aos empregados e à própria gestão da Impugnante, já referenciados no item “7.3”, que a impugnante acabou incorrendo em prejuízo no ano-calendário de 2003, o que justificou a revisão do acordo (TAC) então firmado.

7.10. Assim, em 26.03.2004, foi aditado o TAC para previsão de novos parâmetros para o pagamento da PLR relativa ao ano de 2003. Tal revisão, aos olhos da Impugnante, não descaracteriza a natureza de tal verba e, antes pelo contrário, atende ao princípio da livre negociação, inteligência maior da previsão contida no art. 2º, I, da Lei nº 10.101.

7.10. Pelo exposto, tendo a Impugnante pago a verba de PLR na conformidade com a lei de regência, entende_ que esta não é passível de integrar a base de cálculo das contribuições.

7.11. Por fim, ainda que as parcelas pagas pela Impugnante a seus empregados não pudesse ser caracterizada como PLR, o AI restaria improcedente por tratar-se de verba paga a título de ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário, conforme previsto no art. 28, § 9º, 'e', '7º', da Lei 8.212/91.

7.12. Espera, pelo que expôs, que o AI seja cancelado e o consequente crédito tributário extinto.

O R. Acórdão Recorrido trouxe a seguinte ementa:

Assumo: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003, 01/04/2004 a 30/04/2004

BIS IN I DEM. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Em não havendo vedação explícita na Constituição, senão quanto aos casos de exercício da competência residual, nada obsta que mais de uma contribuição tenha a idêntico fato gerador e mesma base de cálculo.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS:

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

CONVENÇÃO COLETIVA/ACORDO COLETIVO DE TRABALHO.
INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

As Convenções Coletivas /Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 12/02/2009 (fls. 230), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 11/03/2009 (fls. 232 e ss), insurgindo-se contra o lançamento ao fundamento de que apesar de não ter apurado lucro, em decorrência das graves crises econômicas, de repercussão nacional, aditou o Termo de Acordo Coletivo em 26/03/2004, fixando novos parâmetros e possibilitando o pagamento de PLR.

Assinala ser plenamente possível o pagamento de PLR sobre parcelas que não correspondam a lucros.

Alternativamente, busca que os valores sejam concebidos como ganhos eventuais e abonos desvinculados do salário, nos termos do art. 28, §9º, alínea 'e' e item '7', da Lei 8.212/91.

Busca o cancelamento da autuação.

Em sede de memoriais e sustentação oral, o Recorrente postulou pela redução da multa aplicada considerada a retroação benigna.

Esta Relatora restou vencida no não conhecimento da alegação apresentada em sede recursal, pela preclusão processual.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito.

O Recorrente alega que apesar de não ter apurado lucro (em decorrência das graves crises econômicas, de repercussão nacional), aditou o Termo de Acordo Coletivo em 26/03/2004, fixando novos parâmetros e possibilitando o pagamento de PLR..

Vejamos o que constou do Relatório Fiscal (fls. 148 e ss):

1.1 O crédito incluído neste Auto de Infração refere-se às contribuições previdenciárias relativas à rubrica "Terceiros", devidas pela empresa ao SEBRAE e INCRA, relativas às competências 09/2003 e 04/2004, abrangendo os empregados da matriz e filiais, tendo sido apuradas durante a ação fiscal realizada no contribuinte, sobre as remunerações lançadas através do Levantamento PLR.

1.2 No Levantamento PLR foram lançadas as remunerações apuradas através das folhas de pagamento digitalizadas dos empregados, as quais foram entregues à Fiscalização no formato previsto pelo MANAD - Manual Normativo de Arquivos Digitais, abrangendo a rubrica/provento “71 - PLR Lei 10101/2000” na competência 09/2003 e a rubrica/provento “160 - Lei 10101 AC 260304” na Competência 04/2004.

1.3 O RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99 e alterações posteriores, em seu Artigo 214, Parágrafo 9º., Inciso X, estabelece que não integra o salário de contribuição, a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica

(...)

1.5 A constituição deste crédito previdenciário sobre pagamentos efetuados pela Prada a título de PLR, deveu-se pelo fato de que relativamente ao exercício de 2003, a Prada não alcançou o Resultado Operacional mínimo estabelecido como condicionante nos Termos de Acordo Coletivo de Trabalho (vide cópias em anexo), para pagamento de participações nos lucros ou resultados aos seus empregados, ficando tais pagamentos desamparados pelos preceitos da Lei 10.101 de 19/12/2000; e portanto, não se caracterizando como PLR, mas sim como remuneração espontânea paga por liberalidade aos empregados, mesmo diante do prejuízo operacional apurado.

1.6 Conforme cópia de carta anexa, encaminhada pela direção da Prada à diretoria do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes e Região, contra-notificando possível deflagração de greve dos empregados em razão do não pagamento da 2ª Parcela da PLR referente ao exercício de 2003, fica evidenciado e caracterizado o reconhecimento da Prada de que não era devido o pagamento da PLR. Diante do não atingimento do Resultado Operacional (Lucro) estipulado no Termo de Acordo Coletivo firmado; inclusive no que se refere ao pagamento da 1ª Parcela a título de adiantamento.

1.7 As cópias anexas dos Termos de Aditamento aos Acordos Coletivos de Trabalho, assinados em 26/03/2004 (no final do 3º. mês subsequente ao do encerramento do exercício de 2003), mencionam que em razão do não atingimento do resultado operacional da empresa que justificasse o pagamento da PLR e de que nem todas as metas estabelecidas foram atingidas pelos empregados, a Prada faria pagamento aos empregados, “POR LIBERALIDADE”, caracterizando a devida incidência da contribuição previdenciária lançada neste Auto de Infração. Ressalte-se que nenhum dos Termos de Aditamento apresentados, possuíam evidência de número de arquivo nos respectivos Sindicatos, através de carimbo de registro cancelado no próprio Termo, como feito no Termo de Acordo assinado

inicialmente; e portanto, em desacordo com o Artigo 2º. Parágrafo 2º. da Lei 10.101/2000.

1.8 A Lei 10.101/2000 em seu Artigo 2º., Pará. 1º., Inc. II, estabelece que programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados “previamente” entre as partes, devendo existir mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; não autorizando que sejam efetuadas alterações dos parâmetros após decorrido o exercício fiscal, ou até mesmo, a eliminação ou a desconsideração das regras pré-definidas nos Acordos. Da mesma forma, a norma legal específica da PLR torna essencial o atingimento dos parâmetros pré-estabelecidos nos Acordos prévios negociados e formalizados. No caso dos pagamentos efetuados pela Prada, POR LIBERALIDADE, através de valores fixos de acordo com as faixas salariais dos empregados, os mesmos não resultaram de aferição de resultados ou metas, nem mesmo foram previstos anteriormente, apenas sendo efetivados pela Prada, visando eliminar a possibilidade de greve dos empregados.

Compreendida a fundamentação da autuação, vamos examinar do Acórdão recorrido. Segundo documento de fls. 216 e ss:

9.5. Ademais, constam dos autos, fls. 97/139 e 215/218, Termos de Acordo, firmado entre a Impugnante, matriz e filiais, e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico (cuja base territorial sindical varia conforme a região do domicílio da filial da Impugnante), nos quais, invariavelmente, em sua cláusula segunda, vem estabelecida condição para, dependendo do resultado operacional da Impugnada para o ano de 2003, ser considerado devido aos empregados valor a título de participação nos resultados, vulgo PLR.

9.6. Conforme se depreende de tal cláusula, somente no caso de a Impugnada atingir resultado operacional superior a R\$ 11.000.000,00 (onze milhões de reais) para o ano de referência, é que passaria a ser devida a participação fixa de R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais) por trabalhador. Ademais, para efeito do pagamento de tal verba, previu-se, a título de antecipação, pagamento parcial, equivalente a R\$ 400,00 (quatrocentos reais), em 15/09/2003 e, após a apuração das metas e do resultado operacional da EMPRESA, o pagamento da parcela correspondente ao restante do valor acordado, R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais), na data de 15/03/2004.

9.7. Posteriormente, foi firmado, entre as mesmas partes integrantes dos Termos de Acordo acima referenciados, Termos de Aditamento ao Acordo Coletivo de Trabalho, dos quais constam, expressamente, nas considerações iniciais destes, os seguintes dizeres:

*CONSIDERANDO que a EMPRESA não obteve resultado operacional que justificasse o pagamento, inexistindo lucro **no ano contábil de 2003**, fatos impeditivos para o pagamento da segunda parcela no montante de R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais), a título de PLR, bem como **nem todos as metas estabelecidas foram atingidas pelos EMPREGADOS**. (grifamos)*

9.8. Quanto ao conteúdo de tais aditamentos, em sua cláusula primeira, invariavelmente, consta:

A EMPRESA pagará aos seus EMPREGADOS, por liberalidade, a título de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados

9.9. Pelo exposto até então, é de se ressaltar que o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91 conceitua o salário-de-contribuição como segue:

(...)

9.10. A incidência de contribuições previdenciárias somente pode ser afastada nas hipóteses previstas no §9º do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, que, no referente aos valores pagos pela empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados, vem previsto e condicionado na alínea “j”:

(...)

9.13. Assim, a Constituição Federal de 1988, apesar de desvincular expressamente a PLR das verbas salariais, não é auto-aplicável, tendo em vista que a referida norma veiculada no seu artigo 7º, inciso XI, não tem aplicabilidade imediata, dada a sua eficácia limitada. Necessitava, pois, de regulamentação, que acabou acontecendo por meio da Medida Provisória nº 794, de 29.12.94 e suas diversas reedições, até que, com a Lei nº 10.101/2000, a matéria foi definitivamente regulamentada.

(...)

9.16. Desta sorte, exsurge como desarrazoada a interpretação trazida pela Impugnante em sua defesa, item “2.6”, “(i)”, entendendo como “plenamente possível que a participação paga aos empregados recaia sobre parcelas que não correspondam a lucros”. A lei reguladora cuida específica, exclusiva e indubitavelmente da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Não há como se interpretar de outra forma o que tão claramente positivou o legislador ordinário.

9.17. Ademais, a inteligência das previsões constitucionais transcritas retro, meramente reguladas pela Lei à qual estamos aludindo, objetiva possibilitar que os trabalhadores possam participar dos resultados positivos das empresas. É norma que visa a beneficiar

e incentivar a “distribuição” dos bons frutos colhidos por estas com o concurso daqueles. Até porquê, desnecessário lembrar, não haveria possibilidade legal nem, tampouco, interesse dos trabalhadores em repartir eventuais resultados negativos da atividade do empregador que, ao final, é a quem cumpre arcar com o risco do negócio.

9.18. Conclui-se, assim, cabalmente, que incorrendo a empresa em prejuízo contábil em determinado exercício, não se poderá cogitar o pagamento de PLR aos empregados, referente a este mesmo exercício, vez que a o resultado positivo, precedente necessário para a existência de tal pagamento, não veio, sequer, a existir.

9.19. Cumpre ratificar, por derradeiro, que para entender-se por possibilitada a percepção pelos empregados de PLR, faz-se indeclinável a verificação de sua premissa primeira: resultado positivo da empresa para o exercício em questão.

9.22. Reforçando o entendimento exposto, temos que a participação do empregado no lucro da empresa distingue-se da gratificação, pois aquele exige a existência de lucro no final do exercício para seu pagamento, ou seja, havendo prejuízo na empresa, não se poderá distribuir algo que não existiu. Já gratificação, tem o significado de dar graças, mostrar-se reconhecimento. É uma liberalidade do empregador.

(...)

9.22. Outra conclusão trazida pela Impugnante em sua defesa, transcrita no item “2.6”, “(ii)”, assevera que “não há exigência de que seja estabelecido prévio programa de metas para que os empregados façam jus ao recebimento da PLR Com relação a tal assertiva, tendo em vista o texto contido no art. 2º, § 1º (parte final), da Lei 10.101, parece-nos bastante razoável tal interpretação.

9.23. Contudo, ainda que a lei possibilite a escolha de outros critérios e condições para fins de aferição do cumprimento do acordado entre a empresa e os empregados quanto à fixação dos direitos substantivos da participação destes nos resultados daquela, não olvidemos da escolha feita pela Impugnante no Termo de Acordo, firmado por esta junto ao Sindicato representativo de seus trabalhadores. Neste documento verifica-se, em seu preâmbulo e em sua cláusula primeira, clareza meridiana quanto à adoção de PROGRAMA DE METAS, para o ano de 2003, objetivando atender ao disposto na aludida Lei (Lei nº 10.101), que regula a Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados das Empresas.

9.24. Assim, tendo a empresa optado pela adoção de Plano de Metas para o fim específico do atendimento às regras previstas pela Lei 10.101, não há que se entender como razoável a alegação da Impugnada, transcrita acima, nem, tampouco, o pagamento de PLR em desacordo com o Plano de Metas convencionado pela Impugnante com seus trabalhadores

(...)

9.25. Quanto à alegação da Impugnante no que concerne à previsão, na própria Lei 10.101, da possibilidade de revisão, parece-nos que a Impugnante interpretou tal dispositivo de forma inapropriada.

(...)

9.27. Assim, quando a norma de regência refere-se à revisão, parece-nos que quis prever prazos ou intervalos de tempo regulares nos quais os critérios convencionados seriam revistos, não se referindo, contudo, à possibilidade de revisão quando da ocorrência pontual de fatos ou eventos que tivessem o condão de inviabilizar o pagamento da parcela sub examine, o PLR, ainda mais quando aqueles eventos têm reflexo direto sobre condições previamente convencionadas e prejudiciais do direito à percepção da dita parcela.

9.28. Entendemos, entretanto, possível e válida a cláusula constante do Termo de Acordo firmado entre a Impugnante e o Sindicato representativo de seus trabalhadores para a revisão das condições pactuadas no caso de sobrevir evento que altere a atividade da empresa.

9.29. Cumpre ressaltar, contudo, que, ainda que possa ser revisto o Programa de Metas acordado, para que se possa entender pela validade quanto ao pagamento da participação aqui analisada, a revisão tem de ser tão prévia ao direito de percepção de tal parcela quanto o próprio Programa de Metas, sob pena de, em caso contrário, restarem inexoravelmente atacadas as regras claras e objetivas da fixação dos direitos substantivos dos trabalhadores, tanto quanto, os mecanismos de aferição do acordado e, por via oblíqua, o próprio regramento legal.

9.30. A Lei nº 10.101/00 é bastante clara quando, em seu art. 2º, § 1º dispõe que devem constar dos instrumentos de negociação da PLR “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado” e que os “critérios e condições” devem ser “pactuados previamente”. Assim, é bastante claro, não havendo espaço para dubiedade na interpretação, o acordo deve ser firmado em data anterior ao início do período a que se referem os lucros e resultados, para que os participantes possam ter ciência dos requisitos a serem adimplidos para fazerem jus ao pagamento a título de participação nos lucros e, então, poderem direcionar seus esforços em tal sentido.

(...)

9.32. Ademais, no presente caso, a empresa efetuou o pagamento a título de participação nos resultados, sem que as metas estabelecidas nos acordos coletivos firmados e anexos aos autos fossem atingidas, tanto no que diz respeito à Impugnante quanto no tangente aos empregados.

9.33. Consoante transcrito no item “9.2” deste voto, nas considerações iniciais dos Termos de Aditamento ao Acordo Coletivo - de Trabalho, reconhecem as partes (Impugnante e Sindicato) que o resultado operacional capaz de propiciar o pagamento da verba considerada pela Autoridade Fiscal como salário-de-contribuição (PLR), bem como as metas estabelecidas para os empregados, não foram atingidos.

9.34. Nos mesmos aludidos documentos, resta incontroverso que, por liberalidade a Impugnante decidiu pagar aos seus empregados valores a título de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados, alijando peremptoriamente o programa de metas exigido pela Lei de regência (10.101) e, por via transversa, à própria Lei.

(...)

9.42. Por derradeiro, alega a Impugnante que os pagamentos efetuados, constituídos por meio do crédito tributário em análise, vez que não se repetiram nos anos seguintes, em não sendo considerados como PLR, deveriam ser considerados ganhos eventuais e, por conseguinte, parcelas não componentes do salário-de-contribuição por força do previsto no art. 28, § 9º, “e”, “7º”, da Lei 8.212.

9.43. Contudo, a pretensão da Impugnante não merece prosperar, tendo em vista que, lançando olhar um quê mais acurado sobre o dispositivo utilizado por aquela para embasar o seu intento, verificamos que a dicção legal é outra, senão vejamos:

(...)

9.44. Desta sorte, ressalte-se que, por tudo exposto no transcorrer deste voto, restou claro que a intenção da Impugnante, expressa, inclusive, no texto dos acordos firmados, foi a de efetuar o pagamento de parcelas aos seus empregados a título de PLR, que, em consequência do desrespeito à legislação de regência, conforme bem demonstrado, culminou descaracterizado como tal passando, por consequência prevista na mesma legislação, a integrar o salário-de-contribuição.

9.45. E, assevere se, por último, que não cabe à Impugnante determinar a natureza ou tratamento tributário a ser dado a esta ou-aquela parcela componente da remuneração de seus trabalhadores. Cabe, isto sim, à lei tais definições, que devem ser por todos observadas e, em caso de desrespeito ou burla, passam a ser aplicáveis as cominações previstas para tais infrações.

A fls. 99 e ss dos autos nº 19515.004999/2008-50, julgados nesta mesma sessão de julgamento e relativos a cota patronal, consta o Termo de Acordo do Programa de

Participação nos Resultados, para o exercício de 2003, donde se extrai as cláusulas abaixo reproduzidas:

CLÁUSULA PRIMEIRA Conforme dispõem o Parágrafo 1º e seus incisos I e II, do artigo 2º, da Lei mencionada, as partes convencionam a adoção do PROGRAMA DE METAS a seguir exposto, com vigência para o ano de 2003

CLÁUSULA SEGUNDA O valor fixo da participação nos resultados, pelo cumprimento do PROGRAMA DE METAS abaixo, para o ano de 2003, é de R\$ 750,00 conforme a seguinte tabela:

RESULTADO OPERACIONAL	VALOR FIXO – R\$
ATÉ R\$ 11.000.000,00	NADA
Acima de R\$ 11.000.000,00	R\$ 750,00

(...)

O pagamento será feito em duas parcelas, sendo a primeira em 15/09/2003, no valor de R\$ 400,00 (quatrocentos reais), a título de antecipação.

A parcela correspondente ao restante será paga em 15/03/2004; após a apuração das metas e do resultado operacional da EMPRESA.

(...)

Para fins do presente acordo entende-se como Resultado Operacional o valor Lucro Bruto após a dedução das seguintes Despesas Operacionais com :Vendas Gerais e Administrativas, Depreciação e Amortização e o próprio débito da Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados das Empresas relativo ao exercício de competência, valores estes que estarão contidos na Demonstração de Resultado em 31/12/2003 do balanço auditado.

(...)

CLÁUSULA SEXTA - A participação pactuada na forma das cláusulas antecedentes aqui descritas não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, não se lhes aplicando o princípio da habitualidade, conforme dispõe o artigo 3º, da citada Lei.

Parágrafo Primeiro - Qualquer mudança na legislação o que resulte em prejuízo para as partes ora pactuantes, juntas ou separadamente, notadamente quanto à criação de encargos trabalhistas ou previdenciários , será motivo determinante para o seu rompimento ou alterações nas condições ora ajustadas, não cabendo às partes indenização a qualquer título.

27/08/2003

Posteriormente - não com lastro na cláusula 6ª, mas ante a ausência de apuração de resultado positivo -, o Recorrente promoveu um aditamento ao Termo de Acordo (fls. 109 e ss dos autos nº 19515.004999/2008-50, julgados nesta mesma sessão de julgamento e relativos a cota patronal), nos seguintes termos:

CONSIDERANDO que o Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 04.09.2003 objetivou regular a questão da Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da EMPRESA, com fulcro no artigo 7º, inciso XI, da Constituição da República Federativa do Brasil, através de um conjunto de metas a serem atingidas;

CONSIDERANDO que a Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados tratar-se-ia de evento futuro e condicionado ao cumprimento das metas estabelecidas e também do . resultado operacional da EMPRESA que justificasse o pagamento;

CONSIDERANDO que a EMPRESA não obteve resultado operacional que justificasse o pagamento, inexistindo lucro no ano contábil de 2003, fatos impeditivos para o pagamento da segunda parcela, no montante de R\$ 350,00 (trezentos e cinquenta reais),

a título PLR bem como nem todas as metas estabelecidas foram atingidas pelos EMPREGADOS

As partes vêm celebrar o presente aditamento ao Termo de Acordo firmado em 4 de setembro de 2003, que se regerá pelas seguintes cláusulas:

CLAUSULA PRIMEIRA: A EMPRESA pagará aos seus EMPREGADOS ativos em 19/03/2004, por liberalidade, a título de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados a quantia de R\$ 200,00 (duzentos reais).

26/03/2004

Como se observa, o Termo de Acordo previa pagamento de valor consoante programa de metas disposto na cláusula terceira do TAC, e mais um valor fixo, tudo por conta do resultado operacional positivo do Recorrente (lucro bruto), para o exercício de 2003.

Entretanto, no período, o Recorrente auferiu prejuízo, sendo certo que não havendo lucros não haveria o que partilhar a esse título, em razão da própria natureza jurídica do instituto PLR conforme disposto no acordo.

A ocorrência de resultados empresariais econômico-financeiros positivos constituía pré-requisito básico e eliminatório à participação, conforme dispunha o TAC.

A participação nos lucros ou resultados, regida pelas disposições da Lei nº 10.101/00, requer, por óbvio, que sejam apurados lucros ou resultados pela pessoa jurídica aptos a serem distribuídos aos trabalhadores. Nesse sentido, o Acórdão 2202-006.005, de 05/02/2020, relatado pelo Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Extrai-se do Acórdão supra mencionado o trecho abaixo reproduzido:

Por sua vez, a participação nos lucros ou resultados, regida pelas disposições da Lei nº 10.101/00, requer, por óbvio, que sejam apurados lucros ou resultados pela pessoa jurídica aptos a serem distribuídos aos trabalhadores. No particular, a empresa operava com prejuízo, e não foram demonstrados contabilmente os resultados que poderiam dar suporte aos pagamentos em questão

No presente caso, a empresa operava com prejuízo, e não foram demonstrados contabilmente os resultados que poderiam dar suporte aos pagamentos em questão.

Sendo assim, o aditamento celebrado em março de 2004 não poderia ter o condão de alterar os pré-requisitos materiais ao pagamento, mesmo que mantida a denominação ao valores pagos.

A natureza jurídica dos valores pagos, consideradas as cláusulas do TAC, independe da denominação dada pelo empregador.

Doutro lado e mesmo que assim não fosse, a Lei 10.101/00 estabelece a necessária fixação prévia de metas, resultados e prazos, de forma a restar incontestado que o pacto e seu aditamento devam ser firmados antes do pagamento a que se refere o Acordo.

O “aditamento” firmado em março de 2004, além de desnaturar a verba paga, afastando pré-requisito qual seja o lucro, foi celebrado em exercício posterior àquele relativo ao TAC, travestindo-se de verdadeira verba remuneratória.

Observa-se, por fim, correta a fundamentação do R. Acórdão, quando afasta a alegação alternativa de que os pagamentos foram recebidos a títulos de ganhos eventuais, desvinculados do salário.

Ora, primeiramente, é preciso ressaltar que os pagamentos determinados em aditamento eram intencionalmente relacionados com os resultados auferidos pelo Recorrente.

Não eram participação nos lucros, já que o exercício não contabilizou lucro operacional. Entretanto, estavam diretamente vinculados a metas estabelecidas inicialmente.

Doutro lado, a eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento.

A eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito, situação diversa da que se apresenta nos autos em exame.

Não se está diante de circunstância aleatória, imprevisível ou incerta, uma vez que existia uma expectativa de receber o PLR.

Dessa forma, em que pese os argumentos da defesa, há se reconhecer o caráter remuneratório dos valores pagos em decorrência de acordos firmados entre empregador e empregado, devidamente lançados pela Autoridade Fiscal.

Com lastro na jurisprudência acima reproduzida, e nos fundamentos do R. Acórdão Recorrido, somente nos cumpre manter as autuações pelas obrigações principais.

Por fim, quanto à jurisprudência e à doutrina trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a *“sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”*. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“inter partes”* e não *“erga omnes”*.

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

Da Retroatividade Benigna

Quanto ao pedido relativo à aplicação das disposições da Lei 11.941/09 no cálculo da exação, necessário ressaltar que essa matéria estava sujeita à observância da Súmula CARF nº 119, 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.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

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

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

fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

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

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula nº 119 do CAREF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, vencida quanto ao conhecimento do pedido de redução da multa, voto por dar parcial provimento ao recurso para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%...

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly