



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 19515.722575/2012-57  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.174 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
SANTANDER BRASIL TECNOLOGIA S.A.

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

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

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU NOS RESULTADOS.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE APLICA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 108. CONHECIMENTO PARCIAL. RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO.

Conforme § 3º do art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 1.640/2023, é incabível recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. LEI Nº 10.1001/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado.

A celebração do acordo nos últimos dia do exercício comprova o não atendimento do requisito da pactuação prévia.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, 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 unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto às matérias “a) PLR - Pactuação prévia”; e, c) Cálculo da multa mais benéfica quando da aplicação da retroatividade benigna - Aplicação da multa de mora limitada a 20%. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, conferida pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Thiago Buschinelli Sorrentino, que davam provimento integral. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pelo FAZENDA NACIONAL e pela SANTANDER BRASIL TECNOLOGIA S.A. em face do acórdão n.º 2401-004.759, prolatado pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara desta Segunda Seção que, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo para:

(i) excluir do lançamento a parte relativa aos pagamentos correspondentes às CCTs 2007 e 2008, competências 02/2008, 11/2008 e 12/2008; e (ii) recalcular, quando da execução do julgado, as multas aplicadas nos autos de infração DEBCAD's n.º 37.363.0158 e 37.363.0140, considerando a retroatividade benigna e as exclusões efetuadas, nos termos do voto. Vencidos os conselheiros Márcio de Lacerda Martins, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para: (a) excluir os valores relativos aos pagamentos previstos em ACT e plano específico; (b) limitar a multa de obrigação principal ao percentual de 20%; (c) aplicar na obrigação acessória o disposto na Lei 8.212/91, art. 32A; e (d) afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício. – *vide* dispositivo do acórdão recorrido às f. 602.

Colaciono, por oportuno, a ementa do objurgado acórdão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI Nº 10.101, DE 2000. ALEGAÇÃO DE ERRO DE CÁLCULO. PAGAMENTO POSTERIOR DA DIFERENÇA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.**

É ônus probatório do contribuinte, a quem aproveita os fatos que alega, comprovar que o pagamento efetuado a título de participação nos lucros ou resultados não configura um evento autônomo que ocasiona o descumprimento do requisito legal de periodicidade, por representar apenas um ajuste de valor da segunda parcela, devido a um erro de cálculo.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI Nº 10.101, DE 2000. DESCUMPRIMENTO NA EXECUÇÃO DO PLANO.**

Acarreta a plena incidência da norma tributária o pagamento da participação nos lucros ou resultados em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência. Quando o vício está circunscrito apenas à execução do plano de participação nos lucros ou resultados, porquanto formulado e pactuado com respeito aos pressupostos legais que dão validade ao instrumento de negociação coletiva entre as partes, somente devem integrar a remuneração do trabalhador, com incidência da respectiva tributação, os pagamentos adicionais que extrapolem às limitações legais.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSINATURA DO ACORDO NO MÊS DE TÉRMINO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101, DE 2000.**

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

O instrumento assinado quatro dias antes do término do período de apuração dos resultados encontrase em flagrante desconformidade com a legislação de regência. O estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurandose, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

**GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE ANUAL DOS PAGAMENTOS.**

Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos aos trabalhadores, na forma prevista em acordo coletivo de trabalho.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GUIA DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). LIMITE DA MULTA. VALOR MÍNIMO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. VALOR VIGENTE NA DATA DA ATUAÇÃO.**

Para fins da aplicação da multa por deixar a empresa de apresentar a GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, prevista no revogado § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, o valor mínimo a que se referia o dispositivo era o vigente na data da lavratura do auto de infração.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre (i) a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35A da Lei n.º 8.212, de 1991, e (ii) o somatório das penalidades com base na legislação vigente à época do fato gerador: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.**

Sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic. (f. 600/602)

Cientificada, interpôs a FAZENDA NACIONAL recurso especial (f. 628/653) afirmando, em apertadíssima síntese, residir a divergência

na abrangência da parcela descaracterizada como PLR. Enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que, em caso de descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei n.º 10.101/2000 todos os pagamentos devem ser tributados, o acórdão recorrido concluiu que só devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias aqueles pagamentos que excederem o limite legal. (f. 643)

Defendendo o acerto do entendimento externado pelos julgadores em primeira instância, pugnou pelo restabelecimento da decisão da DRJ, que rechaçou a alegação de que

apenas os pagamentos excedentes a duas parcelas no mesmo ano civil deveriam ser tributados, visto que todas as parcelas foram pagas ao empregado segundo o mesmíssimo título (PLR), isto é, **uma vez apurado que o pagamento feito a título de PLR a um determinado segurado ocorreu em desacordo com os ditames da lei específica, o valor total pago a esse título para esse segurado integra a base de cálculo das contribuições sociais sob apreço.** (f. 652; sublinhas deste voto)

No despacho de admissibilidade (f. 657/662) dado seguimento à única matéria suscitada na insurgência fazendária. Transcrevo a conclusão nele contida:

Com fundamento no RICARF, anexo II, artigos 67 e 68, concluo que restou demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: PLR – pagamento em mais de duas parcelas no ano (ACT 67.643.4192).

Diante disso, nos termos da Portaria MF n.º 343, de 9/6/15, artigo 8º, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao pedido interposto pela PGFN. (f. 662)

Em sede de contrarrazões (f. 740/749), pediu a parte recorrida o não conhecimento do recurso de divergência da FAZENDA NACIONAL por carência de semelhança fática entre as situações descortinadas no acórdão recorrido e nos paradigmas. Dito que, diferentemente do que ocorrera no presente caso, onde considerada hígida a CCT avençada, no paradigma de n.º 9202-004.432, os instrumentos de negociações não foram considerados subsistentes. Ao seu sentir, tampouco poderia a recorrente se arvorar no acórdão paradigma n.º 2302-002.844, porquanto nele “a parcela excedente corresponderia a um ‘adiantamento’ de PLR (e não mero ajuste).” (f. 746) Caso superado o não conhecimento, pugnou pela manutenção da decisão recorrida, de modo que estariam sujeitas à incidência das contribuições apenas as parcelas pagas em desacordo com a legislação de regência.

O sujeito passivo, ao seu turno, arguiu em seu recurso especial de divergência (f. 752/810), interpretação díspar em relação aos seguintes temas:

**Matéria 1.** Cumprimento do requisito de efetiva negociação dos instrumentos de PLR, inclusive em períodos pretéritos;

**Matéria 2.** Cumprimento do requisito de assinatura dos instrumentos de PLR em data anterior ao seu pagamento;

**Matéria 3.** Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas sem habitualidade, de acordo com a interpretação *in contrario sensu* dos arts. 22, I, e 28, I, ambos da Lei n.º 8.212/91;

**Matéria 4.** Não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre *ganhos eventuais*, nos termos do art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei n.º 8.212/91;

**Matéria 5.** O cálculo da multa mais benéfica deve considerar a multa de mora (limitada a 20%) e a multa por infrações relacionadas à GFIP;

**Matéria 6.** Vedação à retroatividade de lei para aplicação de multa mais gravosa; e

**Matéria 7.** Descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. (f. 758)

Registro que, inicialmente, despacho de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo (f. 1.131/1.155) esclareceu que

**[a] divergência não se refere a teses jurídicas ou argumentos eventualmente utilizados por outras turmas, mas à dispositivo legal.**

Na verdade, o Recorrente confunde as matérias a serem rediscutidas na CSRF com as teses jurídicas que podem vir a ser atreladas a cada matéria, o que acaba por dar uma aparência - indevida, diga-se - de que haveria um número maior de matérias do que efetivamente há, o que deve ser equalizado para que se cumpra a norma regimental que limita a análise das divergências alegadas a dois paradigmas por matéria; do contrário, estaria aberta a porta para um sem número de paradigmas, a depender do número de teses jurídicas que possam vir a ser cogitadas.

Da análise **dos argumentos e a fim de zelar pelo correto cumprimento do dispositivo regimental, tem-se que as matérias, os dispositivos legais para os quais teria sido dada interpretação diversa e os paradigmas a serem analisados são os seguintes:**

a) PLR - Pactuação prévia - Legislação interpretada de forma divergente: art. 2º, § 1º, da Lei n.º 101.101/2000 - Paradigmas 2402-004.109 e 2301-003.733;

b) Não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas pagas sem habitualidade - Legislação interpretada de forma divergente: arts 22, inciso I e 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991 - Paradigmas: 2301.003.381 e 2403-002.244.

c) Cálculo da multa mais benéfica quando da aplicação da retroatividade benigna - Aplicação da multa de mora limitada a 20% - Legislação interpretada de forma divergente - Art 106, inciso II, alínea "c" do CTN - Paradigmas: 2301-003.732 e 2301-004.129.

d) Da vedação à retroatividade de lei para aplicação de multa mais gravosa - Legislação interpretada de forma divergente: art. 105 do CTN - Paradigmas 3202-001.106 e 9303-005.880.

e) Juros de mora sobre multa de ofício - Legislação interpretada de forma divergente: Art. 61 da Lei n.º 9.430/96 e art 161 do Código Tributário Nacional - Paradigmas: 9202-002.600 e 9101-000.722

Ultimada a delimitação das matérias, dado

**seguimento parcial ao recurso especial**, admitindo a rediscussão da matéria dos itens

a) PLR - Pactuação prévia; e c) Cálculo da multa mais benéfica quando da aplicação da

retroatividade benigna - Aplicação da multa de mora limitada a 20%; e) Juros de mora sobre multa de ofício (f. 1.155)

Sem se insurgir contra o suposto preenchimento dos requisitos de admissibilidade, limitou a FAZENDA NACIONAL, em suas contrarrazões (f. 1.161/1.184), declinar motivos para a manutenção da decisão recorrida.

Esta eg. Câmara Superior, em composição diversa a que ora se apresenta, houve por bem, à unanimidade, converter o julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, para sobrestamento até o retorno do processo n.º 19515.722577/201246, para julgamento conjunto na CSRF – *vide* Resolução n.º 9202-000.225. Transcrevo os motivos que ensejaram o sobrestamento:

Conforme exposto no relatório temos recursos interpostos pelas partes e por meio do qual são discutidos os requisitos formais para validade dos planos de PLR fixados pelo Contribuinte, ou melhor, para sua exclusão do conceito de salário de contribuição nos termos da Lei n.º 8.212/91.

Embora o processo se encontre pronto para julgamento, temos situação que deve ser avaliada por este Colegiado, me refiro ao fato de a mesma fiscalização ter originado lançamento que estão sendo discutidos em processos administrativos distinto.

Os mesmos planos de PLR tiveram suas parcelas distribuídas ao longo dos anos de 2007 a 2009, sendo que os pagamentos vinculados às competências de 2009 e 2010, estão sendo tratados no Processo n.º 19515.722577/201246 e o valores pagos nas competências 11 e 12/2008, são objetos do presente lançamento.

Analisando o acórdão recorrido n.º 2401004.759 e ainda o acórdão no 2401 004.760 (proferido no processo 19515.722577/201246) é possível verificar que, diante do julgamento em conjunto, o Colegiado recorrido para definição acerca do crédito tributário analisou as infrações em sua totalidade, tendo inclusive se manifestado neste último acórdão pela improcedência do lançamento relativo a CCT 2008 por entender que uma das parcelas analisadas seria mera complementação/saldo remanescente da primeira parcela.

O entendimento do acórdão 2401004.760, no sentido de existir parcela que na verdade se trata de mera complementação, é entendimento que pode impactar diretamente no julgamento dos recursos ora analisados, em especial o recurso interposto pela Fazenda Nacional que trata exatamente da tese acerca da periodicidade dos pagamentos (exigência do §2º, art. 3º da Lei n.º 10.101/00).

Diante do exposto, considerando a relação de causa e efeito, converto o julgamento dos recursos em diligência à DIPRO/COJUL, para sobrestamento do presente processo até o retorno do processo no 19515.722577/201246, para julgamento conjunto na CSRF.

Às f. 1.195/1.196 o sujeito passivo acostou petição na qual postulou a limitação das multas a 20%, nos termos do Parecer SEI n.º 11315/2020/ME, que gozaria de natureza vinculante.

Às f. 1.198/1.213 acostado o acórdão n.º 9202-010.029, proferido nos autos do processo n.º 19515.722577/201246, conforme determinado na Resolução n.º 9202000.225, que ostenta a seguinte ementa e dispositivo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**  
**Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010**

**RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. ANÁLISE SOBRE CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.**

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

**PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. ACORDO PRÉVIO.**

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação no lucro ou nos resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente, portanto não há como acatar-se instrumento firmado somente após o exercício a que se refere.

**PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.**

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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.

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa (relator), que conheceu. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, apenas quanto às matérias referentes à PLR.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Passo à verificação do preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade dos recursos especiais da FAZENDA NACIONAL e do SANTANDER BRASIL TECNOLOGIA S.A.

## **I – DO CONHECIMENTO**

## I.1 – DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA FAZENDA NACIONAL

Sendo tempestivo o recurso, passo à análise da comprovação da divergência interpretativa, em situações que carregam similitudes.

Conforme relatado, pugnou o sujeito passivo pelo não conhecimento do recurso especial fazendário, ao argumento de que os paradigmas eleitos albergariam situação fática díspar. Transcrevo o excerto da decisão recorrida que melhor aclara as nuances das condições objetivas presentes nestes autos:

26. Pondera a recorrente, todavia, que mesmo a hipótese de pagamentos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não poderá levar à tributação da totalidade dos valores pagos a título de PLR com base na CCT 2007.

26.1 A incidência de contribuição previdenciária deveria ficar restrita, nessa hipótese, à terceira parcela da PLR, paga em mar/2008, haja vista que a descaracterização de todos os pagamentos decorrentes do plano, conforme entendimento da fiscalização, somente encontra respaldo na lei na situação excepcional de desconsideração por completo do instrumento de negociação coletiva firmado, o que não ocorreu "in casu".

27. Nesse ponto, penso que lhe assiste razão. **A tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária quando existe vício na formulação do plano de participação nos lucros ou resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgredir a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.**

27.1 Ao revés, **quando a mácula está circunscrita à execução do plano, devem integrar a remuneração do trabalhador apenas os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais. Nessa hipótese, os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração operaram efeitos plenos, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.**

28. Conforme registra o Relatório Fiscal, a CCT 2007 estabeleceu o pagamento da participação nos lucros ou resultados em duas parcelas (item 3.1.5, fls. 231). Por sua vez, **a autoridade lançadora não faz alusão à existência de quaisquer aspectos que neguem validade ao instrumento de negociação efetivado entre as partes.**

28.1 **É de se admitir, portanto, a higidez da convenção coletiva no que tange à estipulação das regras de periodicidade dos pagamentos, constituindo o defeito no número de pagamentos um problema exclusivo da execução da CCT 2007.**

Em suma, o contorno fático assumido nos presentes autos é o seguinte: o plano de PLR foi considerado hígido; entretanto, no “momento da execução”, efetuados pagamentos em mais de duas parcelas.

O acórdão paradigma nº 9202-004.342 exhibe, ao meu sentir, situação diversa. Replico o que lançado no relatório:

De acordo com o Relatório de Fiscalização (efls. 478 a 498) teria sido paga verba a título de PLR com descumprimento de vários requisitos da Lei nº 10.101/2000: **(a)** falta de estabelecimento prévio dos indicadores, **(b)** falta de regras claras e objetivas, **(c)** periodicidade mínima do pagamento e **(d)** valores altos pagos a título de PLR apontando para substituição do salário.

Confira-se, ainda, a conclusão do voto vencedor:

Por fim, com relação a esse fato, destaco que se descumpridos quaisquer dos requisitos, não há que se falar que o PLR da empresa atendeu as exigências legais, razão pela qual a totalidade dos pagamentos para um mesmo empregado no mesmo ano civil, sofrem a incidência de contribuição previdenciária.

Diferentemente da situação fática existente na decisão recorrida, no acórdão paradigma n.º 9202-004.342 resta inequívoca a descaracterização da PLR, ao argumento de que inobservado os requisitos da Lei n.º 10.101/2001. Pondo em outros termos, o paradigma versa sobre plano considerado **não hígido** pela fiscalização. Tenho-o como imprestável a comprovar a divergência, portanto.

Quanto ao acórdão paradigma de n.º 2302-002.844, também concluo por sua inaptidão para comprovar o dissídio, uma vez que igualmente escorado noutras premissas fáticas. Confira-se:

Entendemos que não se trata de analisar cada um dos pagamentos, mas sim o conjunto de regras do Plano, sejam as regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, sejam as condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador. Portanto, **uma vez descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do Plano.**

Não fosse assim, seria possível passar a se desconsiderar partes de um determinado Plano de Participação nos Lucros para o seu aproveitamento na exceção legal. Exemplo: um determinado Plano estabelece, dentre as condições para adquirir o direito à Participação nos Lucros, uma regra pouco clara ou de natureza subjetiva (v.g. avaliação sem critérios previamente estabelecidos), o que representa infringência ao parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000. Se abstrairmos tal regra subjetiva, as demais, por serem objetivas (v.g. alcance do lucro pela empresa), subsistiriam e poderiam ser utilizadas como supedâneo para que os respectivos pagamentos não sofressem incidência de contribuição previdenciária. Não nos parece que esta seja a melhor solução hermenêutica.

Com efeito, a legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados. **Somente em caso de seu cumprimento integral é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros. Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.** (sublinhas deste voto)

A não higidez do plano pode ainda ser extraída a partir do relato das razões de insurgência incrustrados no relatório do paradigma:

Quanto aos fatos, descreve que promoveu pagamentos a título de PLR para seus empregados, nos anos-calendário de 2007 e 2008, em duas parcelas anuais, nos meses de junho e dezembro, cada qual referente a um semestre civil. Além disso, pagou ainda a parcela denominada “Adicional”, que corresponde a 8% (oito por cento) da variação em valor absoluto do crescimento do lucro líquido do exercício, em relação ao lucro líquido do exercício anterior, dividido entre os seus empregados em partes iguais, com limite individual de R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais). **Este “Adicional”, por força de Convenções Coletivas de Trabalho – CCT’s realizadas nos meses de outubro de 2007 e novembro de 2008, foi parcialmente antecipado aos empregados.** Em suma, cada funcionário recebeu dois pagamentos anuais a título de PLR e um pagamento referente à antecipação do “Adicional”. **Diante de tal situação, entende equivocado o lançamento e a decisão a quo, pois o modo como foram “operacionalizados, por força das CCT’s, não alteraria sua natureza.** (sublinhas deste voto)

Esta eg. Câmara, ao apreciar o processo de n.º 19515.722577/201246, que ensejou o sobrestamento destes autos, igualmente concluiu pelo não conhecimento do recurso fazendário,

eis que os paradigmas – os mesmos aqui apresentados, *frise-se* – foram tidos como inaptos pela dessemelhança fática. Peço licença para replicar as razões que ensejaram a divergência inaugurada pelo Cons. MARCELO MILTON RISSO:

03 – Entendo que no caso, para o conhecimento do recurso haveria a necessidade de paradigma no mesmo sentido, avaliando ao menos o conjunto probatório similar e valorando a prova de forma contrária ao que exposto no voto recorrido.

04 – Pela análise do Ac. 9202-004.342 entendo que ele sequer entra nesse mérito tratando de forma bem objetiva a respeito da questão da falta de periodicidade.

05 – Em relação ao Ac. n.º 2302-002.844 entendo que é que o mais se aproxima da questão quanto ao conhecimento quando trata *verbis*:

(...)

06 – Mesmo que considerássemos que tais pontos se aproximam de eventual discussão sobre o tema, entendo que no caso, o paradigma sequer tratou da questão da prova uma vez que a decisão fundamenta que muito do contexto da defesa apresentada no caso, fora com base na “argúcia dos argumento da recorrente”, e entendeu que não houve a comprovação por parte do contribuinte.

07 - Ao contrário do caso concreto em que a C. Turma Ordinária se debruçou sobre as provas carreadas aos autos e decidiu pela comprovação da excepcionalidade do assunto afastando a exigência fiscal.

08 – No caso, entendo que para a análise do mérito seria necessário a revisão da prova, sendo que no caso a Turma Ordinária é soberana nesse aspecto, salvo em raras exceções quanto a valoração da prova, contudo não é o caso dos autos. (f. 1.213/1.214)

Friso inexistir qualquer vinculação ao decidido naquela assentada, tendo sido a transcrição feita apenas para robustecer a argumentação por mim apresentada.

Ausente similitude fática entre o recorrido e os paradigmas, **deixo de conhecer do recurso especial da FAZENDA NACIONAL.**

## **I.2 – DO RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DO SUJEITO PASSIVO**

Conforme relatado, três foram as matérias que, de acordo com o despacho de admissibilidade mereceram seguimento: **a)** PLR - Pactuação prévia; **c)** Cálculo da multa mais benéfica quando da aplicação da retroatividade benigna - Aplicação da multa de mora limitada a 20%; **e)** Juros de mora sobre multa de ofício (f. 1.155)

O recurso é tempestivo e, salvo com relação à temática “**e)** Juros de mora sobre multa de ofício”, merece ser conhecido.

Com relação à “**a)** pactuação prévia” e “**e)** multa de mora limitada a 20%” entendo ter o recorrente logrado êxito em demonstrar que, em situações assemelhadas, conferida interpretação discrepante da legislação. Ambas prescindem do revolvimento do caderno processual, eis que questões eminentemente de direito.

No tocante à matéria “e) juros de mora sobre multa de ofício”, o seguimento do recurso encontra óbice no §3º do art. 118 do RICARF, aprovado pela Portaria nº 1.624/2023 – vide §3º do art. 67 do antigo RICARF, em igual sentido.

Isso porque, “[n]ão cabe recurso especial de decisão (...) que adote entendimento de súmula (...) do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso”, como é o caso da de nº 108 que, na esteira do que decidiu o acórdão recorrido, afirma que “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Feitos os registros, conheço parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, apenas quanto às matérias “a) PLR - Pactuação prévia”; e, c) Cálculo da multa mais benéfica quando da aplicação da retroatividade benigna - Aplicação da multa de mora limitada a 20%.

## II. MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

### II.1 – PLR – PACTUAÇÃO PRÉVIA

Em suas razões recursais, arguiu o recorrente que,

[r]elativamente aos pagamentos de PLR efetuados com base no ACT 2007, a D. Autoridade Fiscal alega que a data de formalização do referido acordo próprio, *per se*, descaracterizaria a natureza de PLR dos respectivos pagamentos, uma vez que denotaria a ausência de negociação, entre a Recorrente e seus funcionários, dos termos do programa de PLR. Veja-se, nesse sentido, a alegação fiscal contida no RF que instrui os AI, *in verbis*:

(...) **Ocorre que, como pode se estabelecer um programa de melhoria para o ano de 2007 em 27/12/2007, às vésperas de se findar o ano ou já terminado o ano? Como os empregados poderiam implementar um programa válido para um ano que está no fim?** O programa de metas, resultados e prazos deve ser pactuado previamente, conforme se observa no art. 2º, § 1o, da Lei no 10.101/2000:

(...) Fica claro que os valores pagos foram determinados alheios a qualquer participação dos empregados. A cláusula décima primeira do PPR 2007 determina a vigência do acordo a contar de 1º de janeiro de 2007, independente da data de sua assinatura, encerrando-se em 31 de dezembro de 2007. Verifica-se a preocupação em se anotar o “independente da data de sua assinatura” como uma tentativa de se estabelecer uma credibilidade ao acordo. Mas a simples classificação de uma verba como participação nos resultados, sem a devida obediência às Leis 8.212/1991 e 10.101/2000, não a transforma em verba não incidente. Assim, os valores pagos em 02/2008 sob a rubrica 975 – ACT foram considerados como integrantes do salário de contribuição. No anexo 2 estão relacionados os trabalhadores empregados com os respectivos valores pagos.

**Ou seja, a D. Fiscalização descaracterizou os pagamentos de PLR efetuados com base no ACT 2007 e no respectivo Plano Específico, única e exclusivamente, em razão da data de assinatura do referido acordo próprio.** Isso porque, no entendimento do Sr. Agente Fiscal, a assinatura do ACT no término do período (27/12/2007) denotaria a ausência de negociação entre a empresa e os empregados, notadamente pelo fato de que o art. 2º, §1º, II da Lei nº 10.101/00 supostamente prescreveria a necessidade de fixação prévia do programa de metas, resultados e

prazos a fim de legitimar a respectiva PLR. Entretanto, não assiste razão à D. Autoridade Fiscal.

**Inicialmente, cumpre salientar que, embora o ACT 2007 tenha sido assinado no término do exercício a que se referia, é fato que as metas para recebimento da PLR já eram de amplo conhecimento dos funcionários da Recorrente.**

Nesse sentido, o acordo próprio de PLR celebrado pela Recorrente no período autuado continha metas e disposições **absolutamente semelhantes** àquelas definidas em *acordos* próprios de anos anteriores. Nesse sentido, veja-se cópia do Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados vigentes no ano-calendário de 2006 (“ACT 2006”) (Doc. 06 da Impugnação).

Da análise do ACT 2006 verifica-se que as metas estabelecidas naquele plano próprio eram **praticamente idênticas** às previstas no ACT 2007, que tinha por base a colocação do Banco Santander Banespa S/A no “Critério de Satisfação” no “P.I.F. – Painel das Instituições Financeiras (FRACTAL/USP)”. Compare-se, a título de exemplo, as disposições das Cláusulas Terceiras dos ACT 2006 com a Cláusula Terceira do ACT 2007, abaixo transcritas (...) – f. 784/785; sublinhas deste voto.

Antes de adentrar o ponto fulcral da controvérsia, teço alguns apontamentos acerca da natureza jurídica da participação nos lucros ou nos resultados.

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica.** (*In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [*e-book*].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepta a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (*In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). Com a devida vênua aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.” (CARF. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.” (CARF. Acórdão n.º 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei n.º 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peça vênia para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

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:

(...)

§ 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**.

Evidenciado que a lei não esclarece a que se refere a pactuação prévia, inexistindo, à época, qualquer referência quanto a limites temporais, cabe a esta julgadora fazê-lo. O Direito, por não ser ciência isolada, deve estar atento aos contextos sociais, de modo a melhor espelhar não só a realidade fática, mas ainda os anseios da sociedade a qual está subordinado.

A Lei n.º 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, **desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado**.

Tendo sido o acordo avençado **há quatro dias do final do exercício**, certo não ter sido possível moldar o comportamento de forma a afirmar terem os trabalhadores envidado esforços para a consecução das metas estabelecidas. Noto ainda que sequer havia total identidade entre os planos firmados noutros exercício, eis que a recorrente ora afirma que seriam “absolutamente semelhantes”, ora diz que “praticamente idênticos.”

À míngua de elementos que demonstrem a plena ciência das metas ou resultados a serem atingidos para fazer jus à participação nos lucros e/ou resultados, não pode ser considerado hígido o acordo celebrado. **Mantenho a decisão recorrida neste aspecto.**

## **II.2 – RETROATIVIDADE BENIGNA – MULTA DE 20%**

A controvérsia era outrora pacificada pela Súmula CARF n.º 119, que veio a ser neste ano cancelada, conforme consta da Portaria do Ministério da Economia n.º 9.910, publicada no dia 18 de agosto de 2021. Inexistindo entendimento vinculante, passo declinar as razões que demonstram a pertinência da omissão apontada pela embargante.

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, ratificando a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que trata da “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer”, a qual peço vênia para transcrever, no que importa:

1. Trata-se da Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

*6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.*

*7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)*

**12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009,**

**que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.**

O mesmo entendimento é colhido diversos acórdãos desta Eg. Câmara. A título exemplificativo, confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Afasta-se a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, 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 realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN. (CARF. Acórdão nº 9202-009.703, Cons.ª Rel.ª Rita Eliza Reis Da Costa Bacchieri, sessão de 23 de agosto de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

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

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 no 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 no 8.212/91. (CARF. Acórdão nº 9202-010.637, Cons. Rel. Maurício Nogueira Righetti, sessão de 22 de março de 2023)

Com base nessas razões, acolho o pedido para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

### III – Dispositivo

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, para, na parte

conhecida, dar-lhe provimento parcial para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, conferida pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, declaração de voto.

Minha declaração de voto é pontual quanto a discussão acerca da natureza jurídica da PLR (Lei 10.101 e Constituição Federal, art. 7.º, XI) – se imunidade ou isenção –, bem como quanto a temática da denominada pactuação prévia (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II) – se deve se dar antes do início do exercício ou durante o exercício ou se é prévia a pactuação realizada antes do pagamento.

Muito bem. A participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração foi prevista como direito social e como norma de imunidade no art. 7.º, XI, da Constituição Federal<sup>1</sup>.

Porém, é dever reconhecer que o dispositivo constitucional veicula norma de eficácia limitada e a regulamentação hodierna se efetiva na forma da Lei n.º 10.101, conforme se extrai da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE n.º 393.764-Agr.

Perceba-se, respeitosamente, que, diferentemente do que pondera a Eminente Relatora, a Constituição Federal, uma vez regulamentada a norma, caçou sim a competência da União para tributar planos de PLR, já que determina que seja “desvinculada do salário”, de modo que não se aplicará a base de tributação sobre “*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço*” (CF, art. 195, I) – isto é, a mencionada norma traz sim um comando que limita a competência do legislador ordinário.

Não pode o legislador infraconstitucional tributar Planos de PLR pactuados dentro dos contornos de sua regulamentação. Os pagamentos de PLR não podem ser considerados “*folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*”.

Obviamente que o direito contém pontos de subjetividade. É aí que importa distinguir entre isenção e imunidade. Fosse isenção, então caberia, por força do art. 111, II, imprimir uma interpretação restritiva e sempre eminentemente literal. Porém, sendo norma de

---

<sup>1</sup> 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.

imunidade cabe uma interpretação teleológica em busca da promoção da finalidade da norma, da sua máxima carga valorativa, da busca do valor que dela se extrai, o qual, no caso, é integrar capital e trabalho e estimular que ocorra a distribuição de resultados e de lucros aos empregados, pois, por regra ordinária, os empresários, as empresas, não teriam o mínimo “estímulo” ou “incentivo” ou “vontade” para distribuir suas riquezas com a classe trabalhadora.

Desvirtuar pactos de PLR de forma literal, com rigoroso e rígido controle, quando houver margem ponderada e razoável de demonstração de que o pacto de PLR atingiu sua finalidade e tem consistência para ser mantido hígido, pode ensejar desestímulo para que o empregador promova e queira continuar a promover a distribuição de seus ganhos ou resultados.

Sendo imunidade, então a interpretação que se deve adotar é a teleológica<sup>2</sup>. Por isso, diferentemente das normas de isenção, não lhe é aplicada a regra de interpretação restritiva do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional. Isto porque a norma imunizante deve passar por processo hermenêutico teleológico, na forma preconizada no RE 759.244, como medida para estimular a concretização dos valores constitucionais.

A *interpretação teleológica* busca o fim mesmo do instituto, que penso ser integrar capital e trabalho, proporcionando participação do trabalhador nos lucros e/ou nos resultados, através de acordo representativo dos empregados (daí a participação sindical), garantindo o direito social de elevada importância.

É essencial advertir que a interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando se buscar o fim mesmo do instituto.

Logo, importa se atentar as diretrizes normativas que se extraem da lei regulamentadora (Lei n.º 10.101), embora sem literalidade excessiva e sem amplitude restritiva.

Veja-se que o STJ, em relação a regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, § 2.º do art. 2.º), por exemplo, já decidiu de forma teleológica, a saber: *"A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária"* (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010). O relator daquela ocasião, aliás, é atualmente Ministro no Supremo Tribunal Federal.

Ademais, a Fazenda Nacional em seu recurso especial e em suas contrarrazões não nega a natureza imunitória quando afirma que *"[r]esta, pois, evidenciado que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação"* (e-fl. 646 e e-fl. 1.166, respectivamente, grifo adicionado).

Mais a mais, estava pautado para julgamento neste Colegiado, em 24/10/2023, os autos do Processo n.º 16327.001292/2010-35, no qual constava em contrarrazões da Fazenda Nacional (e-fls. 965/966)<sup>3</sup> os seguintes dizeres parte da representação da União sobre debate de pactuação prévia em pacto de PLR:

Ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da norma para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto

<sup>2</sup> Eventualmente, o método teleológico pode resultar numa interpretação ampliativa ou numa interpretação que poderia ser indicada como restritiva, embora o método busque em sua essência a finalidade constitucional. Conferir RE 474.132 de relatoria do Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 12/08/2010.

<sup>3</sup> O processo acabou não sendo julgado por pedido de retirada de pauta.

de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7º, inc. XI da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000. (grifo adicionado)

Portanto, entendendo que estamos diante de imunidade.

Quanto à questão da pactuação prévia, passo à análise.

Pois bem. Para o tema da pactuação prévia, tem-se um debate acerca da melhor interpretação para o art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101, que trata do momento que deve ser firmado o acordo de PLR para se atender o requisito de pactuação prévia das regras e metas.

A Lei n.º 10.101 dispõe no ponto que:

Art. 2.º 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:

(...)

§ 1.º 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:

(...)

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (grifo adicionado)

A dúvida que se levanta em contencioso administrativo fiscal é se:

*Sendo o acordo de PLR pactuado ao longo do exercício ou, ainda, nas proximidades do fim do exercício ou até depois do fim do exercício, mas antes do pagamento, fica descaracterizado o acordo e passam os valores pagos a serem base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros?*

*Passam a integrar a chamada “folha de salários” para todos os fins tributários?*

O acórdão recorrido respondeu que descaracteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto os paradigmas responderam, em outras palavras, que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.

A questão do chamado *ajuste prévio – o pactuado previamente –*, é bastante controverso no contencioso fiscal, tanto que, buscando solver a problemática, a Lei n.º 14.020 incluiu o § 7.º ao art. 2.º da Lei n.º 10.101 para dispor que:

Art. 2.º, § 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

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

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

Antes disso, várias eram as possibilidades de interpretações para o chamado *ajuste prévio*, a saber: *uma delas era ser considerado prévio o ajuste subscrito antes do pagamento, sem qualquer ressalva ao momento do pagamento; outra possibilidade era ser considerado prévio o ajuste subscrito antes do pagamento, porém razoavelmente não tão próximo ao*

*momento do pagamento (deveria haver uma antecedência ao pagamento); outra possibilidade ser considerado prévio o ajuste subscrito razoavelmente no início do exercício a que se refere ou de forma mais objetiva antes do exercício a que se refere; outra possibilidade e corrente interpretativa era estimar ser prévio o ajuste assinado durante o exercício, mas com antecedência razoável ao encerramento do período aquisitivo, não sendo aceitos acordos firmados quando já muito avançado o exercício de referência.*

Criticava-se as correntes interpretativas que se utilizavam de elementos de razoabilidade por serem extremamente subjetivos.

O que seria aceito como pagamento razoavelmente não tão próximo ao momento do vencimento estipulado para o pagamento?

O que seria razoavelmente aceito como início do exercício?

O que seria aceito como antecedência razoável ao encerramento do período aquisitivo?

Este Conselheiro até adotava parcialmente a técnica da razoabilidade entendendo como prévio o ajuste de acordos com base em “resultados” (inciso II do § 1.º do art. 2.º) firmado no transcorrer do período aquisitivo, mas com antecedência razoável ao encerramento do exercício a que se refere o PLR.

Fosse o acordo de PLR baseado em “lucros” (inciso I do § 1.º do art. 2.º), como comumente se vê em Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), este Conselheiro, com base em doutrina trabalhista que compreende ser o lucro formado por fatores variados que independem diretamente de condutas específicas dos empregados, sempre entendeu como prévio o ajuste de acordos quando anteriores ao pagamento, sendo flexibilizado a questão do fim do exercício, prescindia que fosse antes da apuração do lucro de fim do exercício.

Certo é que, hodiernamente, há um critério objetivo, na forma dos incisos I e II do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020, seja para tratar de acordos com base em resultados (inciso II do § 1.º do art. 2.º) ou com base em lucros (inciso I do § 1.º do art. 2.º).

Muito bem. Apesar de compreender que a Lei n.º 14.020, de 2020, não trata de norma meramente interpretativa, considerando que firma positivamente um verdadeiro novo regime jurídico para a PLR, penso que, dentre aquelas comentadas possibilidades de interpretação, a nova legislação acabou por indicar como mais acertada aquela que aceita como **ajuste prévio** (parte final do inciso II do § 1.º do art. 2.º, da Lei n.º 10.101) o pacto de PLR firmado antes do pagamento, em qualquer momento, seja para lucros (inciso I do § 1.º do art. 2.º), seja para ajuste sobre resultados (inciso II do § 1.º do art. 2.º), haja vista que ainda não positivado o critério objetivo da antecedência dos noventa dias ponderado na Lei n.º 14.020.

Logo, como no caso dos autos, sob o regime anterior ao da Lei n.º 14.020, não consta que tenha ocorrido pagamento posterior ao pacto de PLR, então, pelo critério de ajuste prévio para se atender o requisito de pactuação prévia das regras e metas, não teria sido violada a Lei n.º 10.101, mantendo-se sob o enfoque desse critério a legalidade do PLR, para os fins do artigo 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101.

Ante o exposto, minha declaração de voto é por reconhecer a natureza jurídica da PLR como instituto de imunidade e que são considerados ajustes prévios, em relação a fatos gerados anteriores a Lei n.º 14.020, o PLR pactuado previamente ao pagamento. No mais,

manifestei-me sobre todas as deliberações deste julgado durante a sessão de julgamento e se extrai da ata de julgamento o registro dos meus acompanhamentos ou das divergências.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros