



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720382/2011-18
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.569 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL.

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

PLR. PAGAMENTO DE TRÊS PARCELAS NO MESMO ANO. DESCABIMENTO DA FRUIÇÃO DA BENESSE FISCAL.

Restando indubitado que a empresa promoveu o pagamento de três parcelas de PLR no curso do ano civil, e, logo, descumprido requisito legalmente estatuído para o gozo da benesse fiscal veiculada na Lei nº. 10.101, de 2000, é imperiosa a regular incidência das contribuições previdenciárias sobre tais três parcelas.

PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CRITÉRIOS SUBJETIVOS. AUSÊNCIA DE IMPUTAÇÃO FISCAL.

Não é aceitável que os critérios de apuração de metas de um programa de Participação nos Lucros e Resultados sejam delimitados a partir de aspectos subjetivos. Entretanto, deve a fiscalização expressamente apontar tal violação no Relatório Fiscal da autuação.

PLR. COMISSÃO DE EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses dos empregados no que tange a negociação do plano de PLR.

A exigência de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, mas sua participação - que pode ser comprovada a partir dos elementos indiciários constantes dos autos - auxilia na defesa dos interesses da classe.

PLR. INSTRUMENTOS CONCOMITANTES. POSSIBILIDADE.

O § 3º do art. 3º da Lei 10101/00 prevê expressamente que os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as

obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho. De uma norma permissiva expressa (§ 3º do art. 3º) resulta o afastamento de uma norma proibitiva que sequer está rigorosamente prevista (art. 2º, *caput*).

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias "PLR - Requisitos Cumulativos", "PLR Periodicidade mínima" e "Retroatividade Benigna da Multa", vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que conheceu somente em relação à retroatividade benigna. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer o lançamento em relação à relação à PLR, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negaram provimento; e o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que lhe deu provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação às matérias i) comprovação da existência de regras claras e objetivas; ii) participação do sindicato e iii) concomitância de instrumentos. No mérito, na parte conhecida, acordam, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Mário Pereira de Pinho Filho e Sonia de Queiroz Accioly, que lhe negaram provimento. Relativamente à matéria "comprovação da existência de regras claras e objetivas", votaram com a relatora, pelas conclusões, os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly, e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

Trata-se de lançamento por meio do qual é exigida Contribuições Sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos. O lançamento envolve a cobrança da contribuição incidente sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados, pois no entendimento da fiscalização os planos firmados pela empresa não cumpriram os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00.

No caso concreto foi analisado Programa de Participação nos Lucros relativo aos **anos de 2005 e 2006** cuja liquidação ocorreu durante o ano de 2006. O plano foi assinado em 11/06/2001, aplicável ao caso por força da regra do parágrafo único da Cláusula Décima: “enquanto inexistir novo plano de PPR que substitua o celebrado em 2001, este último será contínuo e automaticamente prorrogado a cada ano”. Para compreensão das razões do lançamento, relevante citar alguns trechos do Relatório fiscal:

- Em que pese a previsão acima, o próprio plano previa a possibilidade de revisão do plano mediante negociação a qualquer momento, e nesta condição, foram realizadas reuniões periódicas para tratar do tema. É destaque pela fiscalização:
- 3.1.4 .1 - Para o ano-base de 2005, foi realizada, em 02 de agosto de 2005, uma reunião entre a Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa, para avaliação e validação do Plano de Participação nos Lucros e Resultados - PPR, com a finalidade apresentar e discutir as adequações para o exercício de 2005, da qual destaca-se:
- 3.1.4 .2 - Para o ano-base de 2006, foi realizada, em 06 de julho de 2006, uma reunião entre a Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa para avaliação e validação do Plano de Participação nos Lucros e Resultados - PPR, com a finalidade apresentar e discutir as adequações para o exercício de 2006, da qual destaca-se:
- Nos exercícios objetos desse Processo Administrativo Fiscal — PAF. quais sejam, **2005 e 2006**. existe para cada um deles uma Convenção Coletiva de Trabalho

sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, firmados entre diversos Sindicatos dos Empregados em Estabelecimento Bancários, congregados na Confederação Nacional dos Bancários e representando os empregadores a Federação Nacional dos Bancos — FENABAN.

- Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de PLR tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Deve haver negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.
- As reuniões entre representantes do empregador e dos empregados, já mencionadas, deveriam trazer, clara e objetivamente, as regras subjetivas e objetivas de participação, ou seja, dentre outros, as metas e os critérios de avaliação do plano de PLR.
- Fala-se reiteradamente em metas, objetivos, avaliação individual quantitativa e qualitativa, dentre outros, mas em nenhum momento são apresentadas as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.
- Lembramos que a Cartilha explicativa apresentada pela empresa aponta que as metas são anuais e assim sendo não podem ser definidas na metade do ano-base e muito menos determinadas pelos gestores ou pelos gerentes regionais. As adequações "aprovadas" foram preparadas e apresentadas pelo grupo técnico que não é composta por representantes da comissão dos empregados e do empregador, ou seja, são diretrizes determinadas pela administração do SUDAMERIS.
- Ora, para ter direito ao recebimento da PLR são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada. Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado.
- As reuniões ocorreram em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 para estipular as metas referentes ao próprio ano das reuniões. Sendo que as reuniões negociadoras e o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos
- Na reunião realizada em 2005 estão presentes e assinaram a ata somente os representantes Ivo Aparecido Lourenceti e Shiguekazu Okamoto, qual seja, somente a metade dos eleitos; já na reunião de 2006 somente Shiguekazu Okamoto compareceu à reunião, mas não assinou a ata. Portanto os empregados não foram representados corretamente na assinatura de tais atas.
- Logo, não houve durante a auditoria a comprovação cabal de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical, ainda mais devido ao fato do acordo não estar devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que lhe retira a possibilidade de adequação à legislação específica.
- Comparativo Salário Anual x PLR Anual 2005, dados através dos quais é possível notar a existência de duas "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PPR. A primeira delas é constituída de funcionários cujas PPR representaram entre 6,64% e 7% de seus salários anuais (PPR/Salário Anual). Em contrapartida, a segunda "casta" é composta dos empregados que receberam como PPR entre

104,51% e 284,74% de seus salários anuais. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que não visa premiar determinados empregados em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

- O § 2º do art. 3º da lei nº 10.101, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ora, apesar de tal determinação, como pode ser observado na planilha anexa no CD denominada "Beneficiários com 3 pagamentos", onde todos os beneficiários foram contemplados com três pagamentos dentro do mesmo ano (total de 3.603 empregados de um total de 5.243, ou seja, 68,72% dos beneficiários).
- O SUDAMERIS efetuou pagamentos a título de PLR do acordo próprio e do acordo firmado entre os sindicatos representativos dos bancos e dos empregados em estabelecimento bancário. Portanto o SUDAMERIS deveria adotar um dos procedimentos e não efetuar pagamentos pelas duas opções que a Lei permite. No programa próprio consta a determinação de se pagar o convencionado e na cartilha, bem como no pergunta e respostas da PPR, não só reconhece que será pago o valor da convenção, como garante o pagamento caso o acordado em relação às metas (reprise-se não escritas no acordo) não se realize.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, optando pelo julgamento fracionado das matérias, por meio do acórdão 2301-003.732 (integrado pelos acórdãos de embargos nº 2301-004.111 e 2301-005.418), assim decidiu sobre o lançamento:

- 1) **Decadência:** dar provimento parcial para declarar com base no art. 150, §4º a decadência das contribuições apuradas até a competência 02/2006. (Relator)
- 2) **PLR – periodicidade 2006:** dar provimento parcial para manter a tributação apenas sobre as parcelas que excederam ao segundo pagamento, no ano civil (Relator).
- 3) **PLR – valor excedente ao acordado:** dar provimento parcial para manter no lançamento apenas os valores pagos acima do teto acordado pelos instrumentos (Relator e Acórdão de embargos nº 2301-005.418).
- 4) **PLR – data da assinatura:** dar provimento para entender que o acordo foi firmado anteriormente ao período aquisitivo não podendo as reuniões de fixação de metas serem entendidas como novos planos, além do que a Lei nº 10.101/00 não traz esse requisito (Relator)
- 5) **PLR – substituição da remuneração:** dar provimento sob o entendimento de a Lei nº 10.101/00 não traz limitações quanto aos valores distribuídos a título de PLR, podendo haver pagamento superior o valor nominal dos salários, e ainda não há exigência de pagamentos uniformes entre todos os empregados. (Relator)
- 6) **PLR – participação do sindicato:** negar provimento devido à ausência do Sindicato ao longo do processo de negociação, o posterior conhecimento do sindicato ou o posterior arquivamento do contrato junto à entidade não supre a exigência da lei. (Redator)

- 7) **PLR – regras claras e objetivas:** negar provimento devido à ausência de regras claras e objetivas, pois entre elas foram utilizados critérios de natureza subjetiva (Redator)
- 8) **PLR – concomitância de planos:** negar provimento haja vista a correlação entre os planos próprios e o firmado com o Sindicato (Redator)
- 9) **Multa Sucessora:** negar provimento para manter a multa na sucessora (Relator)
- 10) **Multa Retroatividade:** em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75%, prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32 A da Lei 8.212/91, (Redator).
- 11) **Multa retroatividade:** nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. (Redator)

Intimadas dos acórdãos as partes apresentaram recursos.

Nos termos do despacho de fls. 1225 e seguinte o recurso da Fazenda Nacional foi admitido em relação às seguintes matérias:

- I. **Prazo Decadencial:** aplicação do art. 173, I do CTN haja vista ausência de pagamento em relação à verba objeto do lançamento (paradigmas: 2302-01.871 e 2402-00.362)
- II. **PLR Periodicidade mínima** estabelecida pela Lei n.º 10.101/2000 para exclusão da tributação dos valores pagos a título de PLR no ano de 2006: violação do requisito da periodicidade leva à invalidade da totalidade das parcelas pagas e não apenas das excedentes (paradigma 2401-01.619)
- III. **PLR Impossibilidade de exclusão da tributação de valores de PLR pagos sem a existência de acordo prévio ao exercício:** a formalização do plano deve ser anterior ao período de apuração do lucro ou resultado (paradigma 2401-00.276)
- IV. **PLR – Requisitos Cumulativos:** a caracterização de violação a um dos requisitos da Lei n.º 10.101/00 (como ocorre no caso, pois ao final o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário no que tange a participação do sindicato, regras claras e objetivas e concomitância de planos) invalida todo o plano de PLR (paradigma 2302-002.504 e 2401-00.545)

- V. Retroatividade:** na hipótese em que houve lançamento de ofício da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, como se teria dado no caso em apreço, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as multas da sistemática antiga (art. 35 e art. 32 da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, introduzido pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96 (75%). (paradigmas 2401-002.453 e 9202-02.086)

Já o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte foi parcialmente admitido pelos despachos de fls. 2145/2173 e 2226/2232.

- i.** higidez da PLR diante da existência de **regras claras e objetivas**: não há vedação para fixação de critérios que abranjam requisitos subjetivos (paradigma admitido 2402-004.002);
- ii.** descabimento da equiparação das reuniões ocorridas em 2005 e 2006 a um novo programa de PLR: (paradigma admitido 2402-004.002);
- iii.** possibilidade de comprovação da participação da entidade sindical mediante citação na ata da reunião e assinatura na lista de presença (paradigma 2402-004.002);
- iv.** possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos (paradigmas 2201-003.723 e 2401-005.847).

Contrarrrazões do Contribuinte pelo não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional e no mérito pelo seu não provimento. Em tempo é apresentada petição rogando pela aplicação do Parecer SEI n.º 11315/2020/ME, de 11/08/2020, o qual limita a 20% a multa de mora aplicada na autuação em debate, em função da retroatividade benigna prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, a lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991.

A Fazenda Nacional pugna pela manutenção da decisão *a quo* em relação aos temas apontados no recurso da Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte cujo objeto envolve o debate acerca do cumprimento das regras da Lei n.º 10.101/00 para fins de caracterização de verba paga como “Participação nos Lucros e

Resultados”, verba isenta da contribuição previdenciária nos termos do art. 28, §9º alínea ‘j’ da Lei n.º 8.212/91.

Sob uma análise conjunta os recursos, as divergências podem assim ser compiladas:

| Tipo | Matéria | Recorrido | Recurso |
|------|---|---|---|
| REP | Decadência | Aplicou art. 150, §4º do CTN, decadência até mês 02/2006 | Ausência de pagamento da rubrica específica, aplicação do art. 173, I. |
| REP | Periodicidade (Plano 2006) | Invalidou as parcelas excedentes ao segundo pagamento | Violação invalida todo o plano |
| REP | Acordo prévio | Foi pactuado em 2001, as reuniões de 2005 e 2006 não caracterizam novos acordos | A formalização deve ser anterior ao período de apuração dos lucros |
| REP | Requisitos cumulativos para validade da PLR | acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário no que tange a 1) participação do sindicato, 2) regras claras e objetivas e 3) concomitância de planos, <u>mesmo assim</u> só manteve a tributação sobre as verbas relativas às parcelas que excederam a periodicidade e o teto dos valores fixados pelos acordos. | A violação de um requisito da Lei n.º 10.101/00 é suficiente para invalidar toda a PLR |
| REP | Retroatividade | Afastou o art. 35-A da Lei n.º 8.212/91 | Requer aplicação da tese da “cesta de multas” |
| REC | Regras Claras e Objetivas | Vedação de utilização de critérios subjetivos | Lei n.º 10.101/00 não impede a fixação de critérios que abranjam requisitos subjetivos |
| REC | Equiparação das reuniões ocorridas em 2005 e 2006 como novos planos | Atesta que as reuniões de 2005 e 2006 integram o acordo firmado em 2001 | Pede o reconhecimento de que as reuniões de 2005 e 2006 integram o acordo firmado em 2001 |
| REC | Participação do Sindicato | A ausência de assinatura nas atas e o mero depósito posterior do acordo celebrado não supre a exigência de o Sindicato participar do processo de negociação do plano | A menção feita pelas atas de reuniões acerca da participação do sindicato, mesmo sem a assinatura, faz prova da participação da entidade de classe nas negociações. |
| REC | Concomitância | Não se admite o pagamento de PLR com base em dois instrumentos: acordo coletivo e convenção coletiva. | A Lei n.º 10.101/00 admite o pagamento com base em dois instrumentos. |

Observamos que os recursos de ambas as partes envolvem debate de mérito, entretanto entre as matérias eleitas no objeto do recurso da Fazenda Nacional, entendo que duas se destacam e devem ser analisadas em primeiro lugar: “Decadência” e “Requisitos Cumulativos para validade da PLR”. A necessidade de avaliação prévia dessas matérias se dá em razão da relação de causa e efeito, pois a depender do entendimento do Colegiado a definição acerca de determinada divergência pode levar a perda superveniente das demais teses recursais.

Assim, inicio o julgamento pelo Recurso da Fazenda Nacional.

1) Do recurso da Fazenda Nacional

1.1) Do conhecimento

O recurso da Fazenda devolve para debates cinco divergências e, de pronto, esclareço que não há como se conhecer das divergências: “decadência”, “pacto prévio” e “requisitos cumulativos”.

Quanto à decadência, usando como argumento o fato de o acórdão recorrido ter aplicado o entendimento da Súmula CARF n.º 99, defende o não conhecimento do recurso por força do art. 67, §12 do RICARF, o qual possui a seguinte redação:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

[...]

§ 12 Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão judicial transitada em julgado, nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC); e

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF (grifou-se)

Vale destacar que a referida Súmula 99 foi aprovada em 09/12/2013, meses após a prolação do acórdão recorrido, entretanto tanto a interposição do recurso pela Fazenda Nacional quanto o exame de admissibilidade se deram em data posterior, respectivamente, em 22/09/2015 e 17/03/2016.

Assim, **i)** considerando a conclusão do acórdão recorrido “*No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados, considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas, qual seja, a parte relativa à participação nos lucros e resultados. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional*”, **ii)** o teor da Súmula CARF n.º 99 “*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração*” e **iii)** a norma do citado art. 67, §12, III do RICARF, **deixo de conhecer quanto a divergência “decadência”.**

Em relação ao “**pacto prévio**”, o acórdão recorrido ao julgar o lançamento sob esse viés, conclui ter sido o acordo firmado em data anterior ao período de apuração, mais precisamente no ano de 2001 (PLRs 2005 e 2006). Esse acordo firmado em 2001 tinha validade até a sua expressa revogação e, como essa não ocorreu, as reuniões realizadas ao longo do ano de 2005 e 2006 foram consideradas como meras revisões desse acordo previamente acordado. Assim, se manifestou o recorrido:

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimento dos requisitos legais:

- a) ausência de regras claras e objetivas;
- b) as reuniões de fixação de metas realizadas em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 não atenderam o critério do conhecimento prévio, ou seja, deveriam ter sido realizadas antes do período aquisitivo;

...

Dessa forma, entendo que não podem constituir como desrespeito à Lei nº 10.101/00 os itens “b” e “d” acima descritos, já que não se configuram como requisitos exigidos para a validade do Plano.

Importante registrar que as reuniões para a fixação das metas realizadas em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 não se constituíram em novos planos de PLR, sendo mantido aquele originalmente fixado entre empregador e empregados, com a participação do sindicato, em 2001, pois em nada foi alterado.

Analisando o acórdão paradigma de nº 2401-00.276, verificamos que naquele caso não há o debate nos moldes em que travado no recorrido – onde, em razão das cláusulas do contrato de 2001 e da situação fática, as reuniões de 2005 e 2006 foram consideradas como “acessórias” do acordo original. O Colegiado paradigmático esclarece: “*Relativamente aos anos base 2003, 2004 e 2006, a comissão para negociação do acordo só foi formada no final de cada ano, sendo que no ano de 2004, a formação da comissão foi posterior à assinatura do acordo*” e acrescenta: “*Entendo que para fazer valer o que dispõe o §1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados. Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado*”.

Assim, considerando que os colegiados não se debruçaram sobre o mesmo arcabouço fático, entendo pela impossibilidade de se estabelecer a divergência pretendida e com isso **deixo de conhecer do recurso da União quanto ao tema: pacto prévio.**

No que tange à divergência “**requisitos cumulativos**” entendo que o entendimento externado pelos acórdãos paradigmas 2302-002.504 e 2401-00.545 são convergentes com o entendimento do Recorrido. Em que pese a análise do Colegiado *a quo* ter sido segregada, onde cada um dos requisitos da Lei nº 10.101/00 foi analisado isoladamente, a partir da resposta dada aos Embargos de Declaração apresentados pela Procuradoria da Fazenda, é forçoso concluir que, objetivamente, o descumprimento de quaisquer requisitos da Lei nº 10.101/00, isoladamente ou em conjunto, leva à descaracterização de todo o plano de PLR devendo a totalidade da verba paga ser considerada para fins de salário-de-contribuição.

Vejamos o teor do despacho de embargos de fls. acórdão de embargos n.º 1148/1150: “*No entanto, inexistente contradição em relação aos dispositivos que tratam da PLR. Esta Turma tem julgado esses casos procurando tratar cada fundamentação individualmente, dando provimento ou não em relação a cada motivação. Obviamente que a autoridade que irá executar o Acórdão deverá observar o conjunto das motivações de modo a concluir de que maneira o resultado do julgamento deve ser aplicado. O trato individual das motivações não pode ser encarado como contradição ou obscuridade, mas sim como detalhamento que facilita a discussão de cabimento ou não de eventual recurso especial*”.

Assim, por entender que as teses são convergentes, deixo de conhecer do recurso também quanto à divergência “requisitos cumulativos”.

Por fim, em sede de contrarrazões a Contribuinte apresenta argumentos pelo não conhecimento do recurso também quanto às demais matérias. Apontou como fundamento a falta de similaridade entre os julgados, falta de interesse recursal e ausência de cotejo analítico.

Inicialmente destaco que o conceito de 'cotejamento analítico' já é discussão superada neste Colegiado tendo sido firmado entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessária a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma. **A meu ver, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, houve a correta comprovação da divergência entre o acórdão recorrido e aqueles eleitos como paradigmas em relação às duas divergências restantes (periodicidade mínima e retroatividade) e para tanto adoto as razões já expostas no despacho de fls. 1141 e seguintes.**

Acrescento às razões expostas no citado despacho as seguintes argumentações:

- quanto à periodicidade: no acórdão paradigma 2401-01.619 adotou-se o entendimento de a violação à regra da periodicidade da Lei n.º 10.101/00 ser motivação suficiente para invalidar a totalidade dos pagamentos efetuados. Ainda que supostamente o contribuinte não tenha feito neste caso pedido expresso pela tributação apenas da parcela excedente, nada impediria que o Colegiado entendesse pelo provimento parcial do recurso aplicando a mesma tese do recorrido, no mais o argumento de ausência de caixa não foi considerado pelo acórdão paradigma para sua conclusão pela manutenção do lançamento, ao contrário com ele restou caracterizada exatamente a violação da periodicidade. Por fim, quanto à alegação de as parcelas pagas em 02 e 03/2006 se referirem ao PLR de 2005, tal fato não afastou o entendimento do acórdão recorrido de ter havido pagamento de parcela em desacordo com o critério temporal da Lei n.º 10.101/00, e contra esta conclusão não há recursos. Com isso entendo que a diferenças apontadas pelo Contribuinte em sede de contrarrazões não impede o conhecimento do recurso quanto a este ponto.

Assim, conheço em parte do recurso da União, apenas quanto aos temas **PLR Periodicidade mínima, e Retroatividade Benigna da Multa** (essa última será analisada após a conclusão acerca da manutenção do lançamento).

1.2) Do mérito:

A - Periodicidade (Plano 2006)

Destaca-se que, considerando a matéria devolvida, não se discute mais a natureza dos pagamentos, se esses seriam meros adiantamentos de PLR, se seriam decorrentes de acordos celebrados nos anos anteriores, entre outros pontos abordados em contrarrazões.

A Lei nº 10.101/00 ao disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros, ou resultados da empresa, trouxe a vedação, em seu art. 3º, § 2º, ao pagamento destes valores em periodicidade inferior a 6 (seis) meses, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

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

Meu entendimento é que essa redação antiga do §2º do art. 3º requeria uma interpretação conjunta, ou seja, a Lei nº 10.101/00 vedava o pagamento de PLR mais duas vezes no ano e com periodicidade inferior a um semestre civil, eram condições cumulativas.

O Superior Tribunal de Justiça, valendo citar acórdão da lavra do Ministro Humberto Martins relativo ao AgRg no REsp 1381374 / RJ, sempre defendeu a necessidade de se observar a semestralidade, vejamos:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 3º, § 2º, DA LEI 10.101/2000. IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU RESULTADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A 6 (SEIS) MESES. PRECEDENTES.

1. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nas razões de recurso especial adesivo, a insurgência se firmou contra a parte do acórdão regional que manteve a incidência da contribuição previdenciária nos meses de fevereiro de 1999 e julho de 2000, sem observância da faculdade legal inserida no artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.101/2000 que permite o pagamento de participação nos lucros a cada semestre civil ou duas vezes ao ano.

3. A Segunda Turma firmou orientação no sentido de que as empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que a referida distribuição seja realizada na forma da lei, ficando consignado que o "art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses." (REsp 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A Corte regional decidiu em conformidade com precedente do Superior Tribunal de Justiça, pois somente escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo

menos seis meses de distância, interregno que não ocorreu no presente caso, em que os pagamentos foram realizados em setembro de 1998, julho de 1999 e fevereiro de 2000.

Observando ainda a norma construída a partir da citada redação art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00, temos que a intenção do legislador era não permitir o pagamento de parcelas de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil sob pena de caracterizar remuneração. Entretanto, não depreendo do dispositivo a determinação de que o descumprimento da condição teria o condão de invalidar todo o programa criado pela empresa, a opção do legislador no meu entender se restringiu a considerar como remuneração as parcelas pagas em desacordo com as regras.

Assim, mantenho o acórdão recorrido quanto a este ponto.

Vale lembrar que a violação a este requisito refere-se exclusivamente ao PLR de 2006, assim, ainda que esta Conselheira tenha restado vencida quanto a este tema, é necessário avaliar o recurso do contribuinte em relação à manutenção da PLR de 2005.

2) Do Recurso do Contribuinte

Como exposto quatro são as divergências do contribuinte: i) comprovação da existência de regras claras e objetivas, ii) impossibilidade de equiparação das reuniões ocorridas em 2005 e 2006 como novos planos; iii) participação do sindicato, iv) concomitância de instrumentos.

2.1) Do conhecimento:

Salvo em relação à divergência “impossibilidade de equiparação das reuniões ocorridas em 2005 e 2006 como novos planos”, conheço do recurso quanto às demais divergências, nos exatos termos do despacho de admissibilidade de fls. 2145 e seguintes.

Deixo de conhecer da segunda divergência (“impossibilidade de equiparação das reuniões ocorridas em 2005 e 2006 como novos planos”) pelo fato de o contribuinte partir de uma premissa equivocada. O acórdão recorrido expressamente se manifesta no sentido de as mencionadas reuniões realizadas em 2005 e 2006 representarem meros ajustes do acordo firmado em 2001, tanto foi assim que o Colegiado também concluiu pela inexistência de violação à regra do pacto prévio. Vejamos:

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimento dos requisitos legais:

a) ausência de regras claras e objetivas;

b) as reuniões de fixação de metas realizadas em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 não atenderam o critério do conhecimento prévio, ou seja, deveriam ter sido realizadas antes do período aquisitivo;

...

Dessa forma, entendo que não podem constituir como desrespeito à Lei nº 10.101/00 os itens “b” e “d” acima descritos, já que não se configuram como requisitos exigidos para a validade do Plano.

Importante registrar que as reuniões para a fixação das metas realizadas em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 não se constituíram em novos planos de PLR, sendo mantido aquele originalmente fixado entre empregador e empregados, com a participação do sindicato, em 2001, pois em nada foi alterado.

Em seu recurso o contribuinte aponta a divergência a partir da conclusão do julgado de ter ocorrido o pagamento de PLR por meio de dois instrumentos, entendeu o contribuinte que o julgador teria caracterizado a concomitância em razão da correlação entre o acordo de 2001 e as reuniões de 2005 e 2006. Entretanto, a concomitância imputada pela Turma *a quo* foi definida em razão do pagamento de benefício previsto tanto em acordo próprio quanto em acordo firmado entre os sindicatos representativos dos bancos e dos empregados em estabelecimento bancário.

Neste cenário, considerando que o acórdão recorrido já fixou tese favorável à contribuinte quanto a segunda divergência, conheço do recurso do contribuinte apenas quanto aos itens: i) comprovação da existência de regras claras e objetivas, participação do sindicato e concomitância de instrumentos.

2.2) Do mérito

A - Regras claras e objetivas

No caso concreto, segundo fundamentação do acórdão recorrido (voto vencedor), a análise do cumprimento dos requisitos intitulado “existência de regras claras e objetivas” se limita à avaliação da possibilidade dos planos de PLR aplicarem critérios subjetivos para aferição das metas e resultados.

Lembramos que o direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal o qual expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração, condicionado, no entanto tal classificação aos requisitos de lei específica:

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;

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, §9, alínea ‘j’, regulamenta a matéria também de forma limitada:

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

...

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

...

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

Provocado a se manifestar sobre os citados dispositivos legais e seus efeitos, o Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 393.764-2/RS, concluiu que o art. 7º é norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego, o art. 28, §9º, alínea 'j', somente passou a produzir efeitos a partir da publicação da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00. A partir deste marco legislativo passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição dos empregados.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), "*foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses*".

Essa liberdade negocial foi ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pela Reforma Trabalhista da Lei nº 13.467/17, valendo mencionar o art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa e também, recentemente, pela Lei nº 14.020/2020, que embora não seja aplicável ao caso – como destacado acima, passa a prever que “a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/00, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Neste sentido, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e, se for o caso, ratificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade fixados pela própria empresa e ratificados pelos

empregados, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte, podendo ainda serem aceitos critérios subjetivos desde que intrinsecamente relacionados com o exercício da função do trabalhador.

Da análise do relatório fiscal e tomando como base as conclusões do acórdão recorrido “*no caso dos autos, verifica-se que há utilização de critérios subjetivos nas avaliação das competências individuais, tais como: "trabalho em equipe", " iniciativa", "compromisso com qualidade", "comunicação", o que, como vimos, contraria os requisitos exigidos pela legislação para as regras de PLR*”. Ora é possível observar que os critérios aplicados estão relacionados ao bom desempenho do colaborador no ambiente corporativo e, nestas condições, deve-se entender como cumprido o requisito do art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/00 (dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas).

Vale destacar que o entendimento da maioria do Colegiado é no sentido de a fiscalização possuir competência ampla para analisar as regras do PLR, sendo vedada a instituição de regras subjetivas. Entretanto, considerando que no caso concreto o Relatório Fiscal não traz imputação específica no sentido de a “ausência de regras claras” estar diretamente relacionada/fundamentada com a aplicação de critérios objetivos, o Colegiado acompanhou essa relatora pelas conclusões.

B - Participação do sindicato

Com dito a Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos traz imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais e cumprindo com o objetivo de assegurar a representatividade do empregado, garantindo-lhe apoio para negociar no mesmo patamar do seu empregador.

Entretanto, tal obrigatoriedade de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, podendo ser relativizada nos casos onde o pagamento favorecer ao trabalhador. O próprio Superior Tribunal de Justiça, já se manifestou neste sentido, valendo citar parte do voto proferido pelo então Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 865.489/RS:

Destarte, a evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

Não obstante, conforme bem destacou a Corte de Origem, a intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros. Vale dizer, o registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na forma acordada.

O desrespeito a tais exigências afeta os trabalhadores, que poderiam, eventualmente, ser prejudicados numa negociação desassistida, não obtendo tudo aquilo que alcançariam com a presença de um terceiro não vulnerado pela relação de emprego.

Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente.

Da passagem do voto acima é possível concluir pelo caráter contratual das negociações relativas ao PLR e a ausência de participação do sindicato, na verdade, é mais prejudicial à empresa do que ao trabalhador, afinal o acordo firmado sem a participação da entidade sindical não vincula os empregados, admitindo-se - no entender do Tribunal - sua rediscussão.

Assim e não sendo mais objeto de discussão a validade das cláusulas dos respectivos acordos, não se pode deixar de considerar que os empregados da Recorrente foram favorecidos com o pagamento dos valores objeto do lançamento. Temos então um pagamento que atendeu a finalidade essencial do instituto da participação dos lucros e resultados nos termos em que previsto na Constituição Federal.

No caso concreto vale ainda destacar que, dentro da premissa adotada pelo acórdão recorrido (acordo assinado em 2001 e meras repactuações em 2005 e 2006), entendendo como comprovada a efetiva participação do sindicato nas negociações, afinal quanto ao acordo “mãe”, firmado em 2001 (e-fls. 119), consta a assinatura de representante da respectiva entidade de classe, sendo que nas repactuações, em 2005 e 2006 (e-fls. 134 e 171), a ata de reunião faz menção quanto a participação de representante do Sindicato.

C - Concomitância de Instrumentos

A última questão relativa ao mérito dos programas de Participação nos Lucros e Resultados está afeta a análise acerca da possibilidade de pagamentos de PLRs previstas tanto em acordo próprio (PPR – itens 3.1 e 5.3 do Relatório Fiscal) quanto em acordo firmado entre os sindicatos representativos dos bancos e dos empregados em estabelecimento bancário (PLR – item 3.2 do Relatório Fiscal).

Explicando: o lançamento imputa violação às regras da Lei nº 10.101/2000 também se tomássemos como referência que os pagamentos foram baseados no acordo Coletivo PLR firmado com a entidade de classe, isso porque os valores distribuídos aos empregados superaram os limites (percentual do faturamento) fixados na convenção.

Para o acórdão recorrido, o lançamento deve ser mantido apenas em relação à parte que excedeu a previsão do acordo coletivo, devendo ainda ser considerado o entendimento de não se admitir o pagamento com base em planos distintos.

Já a recorrente defende inexistir vedação para coexistência de planos: no caso concreto havia a Convenção Coletiva do setor bancário e, após o Banco Sudameris ser adquirido pelo Grupo ABN Amro as regras do PPR fixadas por este último passaram a ser aplicadas também aos empregados daquela instituição, razão pela qual não é verdade que tenha havido pagamento de PLR em montante superior ao previsto nos instrumentos de negociação.

Sob este aspecto, compartilho do mesmo entendimento exposto pela Recorrente.

Vejamos a redação dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

...

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Primeiro é relevante destacar que as “partes” envolvidas nos instrumentos mencionados nos incisos do art. 2º são distintas.

No caso dos acordos e convenções coletivas, nos termos dos art. 611 da CLT, o pacto é celebrado entre sindicatos representantes da respectiva categoria (patronal ou trabalhadores), ou entre a empresa e o sindicato de trabalhadores:

Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acórdo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

§ 2º As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações.

Considerando o caráter normativo das convenções e dos acordos coletivos o legislador definiu que as partes não podem se recusar a participar das negociações. Segundo o texto do art. 616, também da CLT, os sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem se recusar a participar da negociação coletiva.

No caso das comissões paritárias as partes envolvidas são, exclusivamente, empresa e empregados. O Sindicato atua neste caso como um tipo de auxiliar, a participação da entidade sindical na comissão paritária, prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tem

uma finalidade específica de proteção do interesse dos empregados, mas tal fato não o eleva à condição de parte nessa negociação.

Neste sentido, observada a legitimidade de cada uma das partes, cabem a essas elegerem o instrumento que será utilizado para o debate dos termos da PLR, destacando que não há qualquer limitação na lei para a coexistência de planos. Tanto não há que a redação do art. 3º, §3º da Lei é expressa ao permitir eventual compensação entre eles, diz-se permitir porque tal possibilidade fica a critério da negociação das partes envolvidas. Vale destacar que a Lei nº 10.101/2000 quando traz uma conduta impositiva por diversas vezes se utiliza do verbo “dever”, como ocorre no art. 2º, §1º.

Entender pela exclusão ou prevalência de outro instrumento de negociação ou mesmo pela obrigatoriedade de compensação entre eles, poderia levar a um conflito de interesse, especialmente considerando que empresas e sindicatos não podem se recusar a participar da negociação coletiva. Ou seja, poderíamos ter um instrumento legítimo celebrado “pessoalmente” pela parte destinatária da proteção Constitucional – o próprio trabalhador por meio da comissão paritária – mitigado em razão de interesses, nem sempre convergentes, de uma entidade de classe que atua como mera representante desses.

Cito ainda como reforço argumentativo voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, no acórdão 2401-004.795:

19.1 O art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, em seus incisos I e II, autoriza três hipóteses de procedimento para elaboração de Participação nos Lucros ou Resultados: (i) comissão eleita pelo empregador e seus empregados, integrada também por um representante da categoria sindical; (ii) convenção coletiva; e (iii) acordo coletivo.

20. Por sua vez, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, antes reproduzido pela autoridade lançadora, menciona a possibilidade de compensação de valores na hipótese de um programa de Participação nos Lucros ou Resultados mantido espontaneamente pela empresa. Para melhor clareza, copio novamente o preceptivo legal:

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

(GRIFEI)

20.1. É de se convir, com apoio na redação transcrita, que o legislador ordinário ao fazer alusão a planos mantidos espontaneamente pela empresa pretendeu referir-se à participação oriunda da comissão escolhida entre as partes (inciso I) em contraposição às obrigações surgidas das convenções ou acordos coletivos de trabalho firmados pelas partes (inciso II).

20.2 Em outros dizeres, a opção pela comissão paritária eleita pelo empregador e seus empregados, integrada por um representante da categoria sindical, não tem o condão de inviabilizar a utilização simultânea pelos interessados da via da convenção ou do acordo coletivo.

20.3 Inclusive, nessa situação, o legislador ordinário expressamente admitiu a possibilidade de compensação entre valores pagos em decorrência de planos

espontâneos mantidos pela empresa, constituindo, no entanto, tal procedimento uma faculdade do empregador, na medida em que o dispositivo de lei utilizou a expressão "poderão ser compensados".

21. Acontece que é distinta a hipótese trazida nos autos. A despeito da denominação "Planos Próprios", os ajustes não foram objeto de negociação mediante comissão paritária escolhida pela empresa e seus empregados. A natureza jurídica dos instrumentos é de acordo coletivo de trabalho para participação nos resultados, dado que negociados diretamente entre o sindicato dos empregados e as instituições financeiras (fls. 370/434).

22. Mesmo assim, não vislumbro obstáculo à coexistência de convenção coletiva e acordo coletivo para disciplinar o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, em face do prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

23. É verdade que o inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, adotou a expressão "convenção ou acordo coletivo". Nada obstante, o viés interpretativo da norma jurídica não pode ignorar a realidade brasileira das negociações, nem acarretar o desprezo ingênuo das finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, as quais destinam-se, entre outras finalidades, à proteção dos interesses dos trabalhadores.

24. As convenções coletivas, usualmente celebradas entre sindicato de empregados e sindicato de empregadores, não consideram necessariamente as peculiaridades de cada empresa da categoria econômica representada. Ao revés, os acordos coletivos, com participação direta da empresa, têm o propósito de estabelecer metas ou resultados de interesse específico das partes, inclusive mais benéficos aos empregados, contribuindo para incentivar a concepção de integração entre capital e trabalho.

25. A compensação de valores entre planos, na linha do prescrito no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, pressupõe, em primeiro lugar, a coexistência válida de dois ou mais acordos, produzindo efeitos que lhe são próprios. 25.1 Em qualquer caso, a compensação tão somente pode representar uma faculdade, afastado o caráter de obrigatoriedade na negociação. Não é recomendável que o intérprete, extrapolando a lei, conduza sua exegese no sentido contrário à obtenção de benefícios pelos empregados.

26. Logo, a interpretação sistemática da Lei nº 10.101, de 2000, possibilita a convivência, dentro da mesma empresa, para os mesmos empregados e mesmo período de aferição, de distintos programas de Participação nos Lucros ou Resultados, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

Assim, pelo exposto dou provimento ao recurso do Contribuinte também quanto a este ponto.

3) Das multas: retroatividade benigna aplicação art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (Recurso da Fazenda Nacional)

Por fim, nos resta avaliar a última divergência suscitada pela Fazenda Nacional: aplicação da retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

O debate assume pertinência na medida em que o Colegiado votou pela manutenção da exigência relativa ao plano de 2006, haja vista o provimento do Recurso da Fazenda Nacional em ralação à divergência: “periodicidade mínima”.

Embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha entendido da forma como apresentado pela Recorrente, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, já abriu mão da tese ora discutida acolhendo o entendimento **pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 11.941/09.**

Vejamos o que consta na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016 - o item o item 1.26.’c’:

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

***Data da inclusão:** 12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei n.º 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

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 nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 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.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade. 10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ 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. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os 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 ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 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 nº 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 nº 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 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.

Importante registrar que pelas mesmas razões, na reunião do Pleno realizada em 06/08/2021 foi aprovada a revogação da Súmula CARF n.º 119.

Portanto, considerando as decisões reiteradas do Poder Judiciário e as manifestações posteriores da própria Fazenda Nacional, não há como acolher a tese recursal.

4) Conclusão:

Diante do exposto, conheço em parte do Recurso da Fazenda Nacional e no mérito negar-lhe provimento. Quanto ao recurso do Contribuinte conheço apenas parcialmente para no mérito dar-lhe provimento, concluindo pelo atendimento às regras previstas na Lei n.º 10.101/2000.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes – Redator designado

Inicialmente, penso importante destacar a lucidez e clareza do voto apresentado pela Ilustre Conselheira Relatora, que apreciou detidamente todas as questões colocadas à apreciação da 2ª Turma de Julgamento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em relação aos entendimentos prestigiados pela Conselheira Relatora, divirjo em relação i) ao provimento conferido ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo (*nesse ponto, meu entendimento restou vencido e, por conta disso, não tecerei maiores considerações nesse voto vencedor*) e ii) ao entendimento prestigiado de que, havendo mais de dois pagamentos de participações nos lucros ou resultados – PLR no ano ou em periodicidade inferior a um semestre civil, a fruição da isenção afeta às verbas pagas a título de PLR manter-se-ia hígida para os pagamentos realizados nos termos da lei (*em relação a tal temática, meu entendimento restou vencedor e, por esse motivo, serão tecidas as considerações infra*).

Vamos começar a apresentar a divergência de entendimento supra mencionada relembrando a literalidade da Lei n.º. 10.101, e 2000, no que toca aos requisitos mencionados no parágrafo anterior:

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:

(...)

Art. 3º. A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

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

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

Na minha visão, a norma veiculada no §2º do artigo 3º da Lei n.º. 10.101, de 2000, condiciona a fruição da benesse fiscal em análise, ou seja, para que o pagamento realizado a título de PLR possa não se submeter à incidência das contribuições previdenciárias é imperioso que não haja i) pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil e ii) mais de dois pagamentos no ano civil. Descumprida qualquer uma de tais condições, a benesse fiscal se torna inaplicável, ou seja, não há como se manter hígida a fruição da benesse fiscal em análise quando qualquer de suas condições resta descumprida.

Relevante frisar que a conclusão exposta no parágrafo anterior mantém-se hígida tanto sob a premissa de que os pagamentos a título de PLR são imunes à incidência das contribuições previdenciárias quanto sob o pressuposto de que se trata de verdadeira isenção. De fato, quando a Constituição Federal condiciona a fruição de imunidade ao cumprimento de requisitos estabelecidos em lei, não há dúvida de que o cumprimento dos requisitos legais é condição *sine qua non* para o afastamento da tributação (*há inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal acerca do necessário cumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do*

Código Tributário Nacional para o gozo de imunidade pelas entidades arroladas no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal). Caso se entenda que se trata de verdadeira isenção (não é este o meu entendimento, mas há sólidos fundamentos doutrinários para sustentar tal posição), a imperiosa interpretação literal das regras isentivas, nos termos do disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, torna inarredável o cumprimento de todas as condições legalmente imposta para a fruição da isenção.

Relembrando que i) o relatório fiscal aponta que “O § 2º do art. 3º da lei n.º 10.101, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ora, apesar de tal determinação, como pode ser observado na planilha anexa no CD denominada “Beneficiários com 3 pagamentos”, onde todos os beneficiários foram contemplados com três pagamentos dentro do mesmo ano (total de 3.603 empregados de um total de 5.243, ou seja, 68,72% dos beneficiários)” e ii) a Conselheira Relatora aduz que a matéria em comento refere-se apenas aos pagamentos de PLR afetos ao ano de 2006, e forte no entendimento acima exposto, voto por DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação à temática em foco.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes