



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10680.721278/2010-46  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.717 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de agosto de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/05/2007

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

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial e, ainda, a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente convocado).

## **Relatório**

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2301-003.475, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, no montante de R\$ 67.019,74 (sessenta e sete mil, dezenove reais e setenta e quatro centavos), relativo ao período de apuração compreendido entre 01/05/2007 a 31/12/2007, com valor consolidado em 28 de maio de 2010.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração - AI, fls. 40/47, o crédito refere-se às contribuições destinadas a Terceiros (Salário-Educação, Sesc, Senac, Inbra e Sebrae), incidentes sobre as remunerações pagas a empregados a título de participação nos lucros/resultados, nas competências 05/07 e 12/07, código de levantamento PR.

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 60/65.

A 7ª Turma da DRJ-BHE, às fls. 188/199, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 208/216, defendendo existir regras claras e objetivas, uma vez que o Acordo estabeleceu nas Cláusulas Segunda e Quarta quem receberia e quanto receberia e a produtividade que deveria ser alcançada. Insistiu que os valores pagos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não tinha natureza salarial por conta de previsão constitucional.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 408/431, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.**

Diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de

Participação nos Lucros ou Resultados a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passa para o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.

O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. A previsão de pagamento mediante o atingimento de uma meta de resultado ou lucro preenche tal requisito.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO SINDICAL.

O Acordo Coletivo ou comissão escolhida pelas partes que negocia o pagamento de PLR deve ser realizado com a participação da entidade sindical legalmente autorizada a representar aquele conjunto de trabalhadores. Isso resulta na necessidade de obediência das competências territoriais de cada entidade, em conformidade com os arts. 516 e 517 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

#### LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Às fls. 433/444, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1. Aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101/2000.** No caso dos autos, o colegiado entendeu que a formalização do acordo pode ser posterior ao início do período de apuração do lucro. Já segundo o acórdão paradigma, deve-se considerar como adimplido mencionado requisito quando observado anteriormente ao exercício de apuração do lucro ou resultado. Entender como no julgado proferido nos presentes autos é conceder à legislação de regência interpretação teratológica, pois distorce a *mens legis* presente na legislação da Participação dos

Lucros e Resultados, já que se infere da norma a anterioridade das regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, descritas em convenção ou acordo coletivo, formalizado previamente ao exercício de aferição do lucro e resultado, para, posteriormente, imunizar-se o pagamento do benefício surgido pelo cumprimento dos dispositivos legais; **2. Multa - retroatividade benigna.** Observou, inicialmente, que os acórdãos indicados como paradigma, assim como o acórdão recorrido, foram proferidos após o advento da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, e, portanto, a análise da matéria ocorreu à luz da alteração da redação do *caput* do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Consignou que a hipótese em análise nos acórdãos paradigma é idêntica ao caso concreto. Isso porque o que se encontrava em julgamento era exatamente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito de contribuições devidas à Seguridade Social e o contribuinte declarou em GFIP os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Ocorre que também naqueles feitos, assim como no presente, travou-se discussão acerca da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, do CTN, em virtude das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 (fruto da conversão da MP nº 449/2008) no art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, embora diante de situações semelhantes, os órgãos julgadores prolatores do acórdão recorrido e dos paradigmas encamparam conclusões diversas acerca da aplicação e interpretação da norma jurídica, em especial do art. 35, *caput* (redação revogada e com a novel redação dada pela MP nº 449/2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009) e do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991. O acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009. E como na atual redação, há remissão ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu que o patamar da multa aplicada estaria limitado a **20%** (§ 2º do art. 61). Ao revés, os paradigmas adotaram solução oposta: o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Na ementa dos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 é rechaçada de forma expressa pelo órgão julgador.

Às fls. 447/450, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação às divergências sobre os **requisitos legais para o pagamento a título de PLR diante da inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado** e sobre **retroatividade benigna.**

Devidamente citado eletronicamente, conforme fls. 453 e 454, o Contribuinte manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, no montante de R\$ 67.019,74 (sessenta e sete mil, dezenove reais e setenta e quatro centavos), relativo ao período de apuração compreendido entre 01/05/2007 a 31/12/2007, referente às contribuições destinadas a Terceiros (Salário-Educação, Sesc, Senac, Incra e Sebrae), incidentes sobre as remunerações pagas a empregados a título de participação nos lucros/resultados, nas competências 05/07 e 12/07, código de levantamento PR.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise as divergências sobre o **aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101/2000** e sobre **retroatividade benigna**.

### **PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR**

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

### **I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.**

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro**.

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

**I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;**

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, **optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.**

Assim, “**ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho**, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

## II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifei).*

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de

diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria*. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:  
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

*I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou*

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

### **III –LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.**

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

### **Lei 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.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive **mecanismos de aferição** das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, **periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo**, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- I - Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- II - Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

- I - A pessoa física;
- II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação

II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

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.

O caso dos autos discute o possível descumprimento de uma destas formalidades, a inexistência de pacto prévio anterior ao pagamento da PLR.

Neste Tribunal Administrativo existem várias correntes de pensamento a respeito do que seria a expressão ‘pacto prévio’ prevista em na Lei.

Recentes estudos demonstram que a jurisprudência desta Corte, observada de 2010 até 2016, já se dividiu em quatro posicionamentos distintos a respeito do momento da assinatura do acordo

- (i) necessidade de assinatura antes do início do exercício relativo ao cumprimento das metas;
- (ii) possibilidade de assinatura no exercício seguinte ao cumprimento das metas, em razão de a Lei n. 10.101/00 não trazer “limite temporal para a celebração dos acordos” e, conseqüentemente, pela impossibilidade de assinatura no exercício seguinte em razão de não haver incentivo à produtividade, com precedente da CSRF;
- (iii) possibilidade de assinatura até período em que possa vislumbrar um incentivo à produtividade, mas não necessariamente até o fim do período a que se refere; e
- (iv) possibilidade até antes do pagamento da PLR, havendo também precedente da CSRF nesse sentido.

Para a Fazenda Nacional vige o entendimento de que a data de assinatura do acordo – posterior ao início do período de apuração do PLR – retira da verba uma característica essencial à recompensa pelo esforço feito para alcance de metas.

Contudo, discordo frontalmente deste entendimento, por compreender que ele desconfigura a real intenção do poder Legislativo na adoção da PLR.

A relação globalizada entre os países, as trocas mercantis, a participação do Brasil nos mercados externos contribuiu para a adoção da PLR no Brasil, a fim de tornar o Brasil competitivo no mercado externo, bem como trazer um incentivo aos seus empregados e trabalhadores, a fim de que esta produtividade trouxesse lucro e participação para aqueles que se encontram na base da pirâmide, no plano da força de trabalho.

Exigir algo que a Lei não exigiu consiste em criar regras mais gravosas que aquelas que foram elaboradas pelo Congresso, fugindo assim do real objetivo da norma legal. Hoje não se fala mais no positivismo exacerbado, mas a norma ainda é a matriz, o ponto de partida de onde se retira o Direito.

Sendo assim, a meu ver a PLR **pode ser assinada até a data do efetivo pagamento realizado aos trabalhadores**, pois a Lei não impôs limite temporal para a

celebração dos acordos, isso ocorre por que, é notório que um conjunto de fatores de ordem burocrática, são conjugados até a finalização destes acordos.

**No caso dos autos cumpre salientar que o Acordo de PLR foi assinado na data de 29.12.2006, sendo valido para o exercício de 2006, para pagamento em 2007, os quais considero aptos a ensejar a isenção pretendida.**

Pensar diferente significaria criar um requisito temporal não existente na lei, o qual não poderia ser imposto ao Contribuinte, quanto menos poderia ele ser penalizado com base numa regra não positivada.

Quanto a alegação de que a falta de assinatura prévia corrompe a ideia de que o trabalhador deve ter conhecimento das regras que devem ser claras e objetivas, a respeito da PLR, não há qualquer razão de ser.

Observe-se, que para saber se há conhecimento das regras, se estas são claras e objetivas, basta que se observe as negociações entre a empresa e seus empregados, as quais serão realizadas, ou por comissões paritárias, com participação de empregados e sindicato, ou ainda, por meio de convenções ou acordos coletivos, dentro das formalidades já conhecidas. Quando se chega a assinatura do acordo, este já foi de veras vezes debatido e negociado pelas partes, todos capazes, assim definidos pela Lei.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional para fins de manter o acórdão recorrido, devendo ser cancelado o auto de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR objeto do lançamento, motivo pelo qual não adentro ao mérito da Multa aplicada.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou divergir quanto ao aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei nº. 10.101, de 2000.

Inicialmente, de se reproduzir a base legal da exclusão do conceito de salário de contribuição da participação nos lucros ou resultados da empresa, contida no art. 28, §9º., caput e alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

*§ 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;(grifei)*

Condicionada, assim, a exclusão do conceito de salário de contribuição dos valores pagos a título de PLR à observância dos requisitos previstos em lei específica, mais especificamente, *in casu*, na Lei nº. 10.101, de 2000. Bem assim condicionada à obediência aos critérios da referida Lei a desvinculação dos valores pagos a título de PLR do conceito de remuneração, na forma do art. 7º., XI da CRFB, a seguir reproduzido:

*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; (grifei)*

De interesse, para o deslinde do presente litígio, os requisitos constantes daquele diploma legal em seu art. 2º., em especial o contido em seu § 1º., *expressis verbis*:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (grifei)*

*§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

*§3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:*

*I - a pessoa física;*

*II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:*

*a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;*

*b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;*

*c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;*

*d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.*

(...)

A propósito, inicialmente, de se ressaltar que não vislumbro como associar a característica de necessário rendimento de capital à Participação de Lucros e Resultados auferida, uma vez que tal tese implicaria, em meu entendimento, que se assumisse serem os empregados necessariamente participantes do capital social da empresa, qualidade reservada somente aos sócios do empreendimento. Ou seja, entendo que só se poderia fazer a construção de que há um necessário rendimento de capital (e não de trabalho) disponibilizado, para o caso de empregados que se revestissem da qualidade de acionistas ou quotistas da empresa e que, assim, houvessem subscrito e/ou integralizado capital no empreendimento, recebendo rendimentos decorrentes desta qualidade de sócios e não se confundindo, assim, com outros empregados, quando estes últimos, tal como no caso em questão, não sejam detentores de ações ou quotas.

Entendo, a propósito, que, neste caso (empregados ou trabalhadores não acionistas ou quotistas), o que os empregados estão, sim, a auferir, é uma remuneração decorrente de seu trabalho, ainda que de natureza variável, dependente de metas e regras vinculadas a critérios capazes de alterar o montante a ser recebido.

Ou seja, com a devida vênia aos que esposam entendimento contrário, em meu entendimento reserva-se o conceito de necessário rendimento de capital auferido àqueles que efetivamente contribuíram com este fator de produção (capital) para fins de realização do ciclo empresarial, normalmente em detrimento da contribuição com o fator trabalho (como no caso dos trabalhadores).

Feita tal digressão inicial, entendo que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo (art. 2º. da Lei nº 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, conseqüentemente, pela economia nacional como um todo, sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e conseqüente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento.

Mais especificamente, em linha com o entendimento majoritário esposado por esta Turma, entendo só ser possível a consecução de tal binômio caso a formalização do instrumento de acordo se dê antes do período de aferição (exercício), de forma a que o empregado, com prévia ciência de metas e/ou regras claras e objetivas, devidamente formalizadas (visto não haver que se falar em obrigatoriedade legal de distribuição/pagamento sem um instrumento legal que a respalde formalmente), possa saber o esforço adicional a ser executado de forma a auferir rendimento financeiro adicional, conforme muito bem resumido no voto prolatado no âmbito do Acórdão 9202-005.704, pelo Conselheiro Relator, Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos e ao qual acedi integralmente, daí adotando o seguinte excerto do mesmo como razões de decidir, *verbis*:

(...)

*Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:*

*Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regas (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.*

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

*Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.*

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

(...)

Ainda, faço notar que a literalidade do texto legal também suporta integralmente o entendimento acima adotado de necessidade, para fins de cumprimento aos requisitos legais, de formalização prévia do acordo empresa-trabalhadores contendo metas e regras claras vinculadas a um aumento de produtividade (futuro), uma vez que estabelece:

a) a sugestão de vinculação à índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

b) A condição de quando da utilização de programas de metas, resultados e prazos, estes serem pactuados previamente;

c) A necessidade de arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical dos trabalhadores e

d) A necessidade de previsão, no instrumento de acordo, de mecanismos de aferição aplicáveis e seu período de vigência (o que levaria a uma necessária aceitação de uma incomum vigência retroativa e aferição aplicável a competências passadas, caso se adotasse a tese de possibilidade de formalização após o início do período de aferição).

Entendo que a previsão de tais elementos em conjunto, consoante o referido art. 2º. *caput*, §§1º. e §§2º. respalda a interpretação aqui adotada de forma integral, em detrimento da tese alternativa de inexistência de vedação legal expressa à formalização após o início do período de aferição (exercício) para fins de manutenção da não incidência.

Assim, aplicando-se tal entendimento ao caso sob análise, verifico que, na forma relatada, no presente caso, "(...) o Acordo de PLR foi assinado na data de 29.12.2006, sendo válido para o exercício de 2006, para pagamento em 2007, (...)". (Vide documento de e-fls. 97 a 105)

Assim, uma vez formalizado somente ao final do exercício (período de aferição) o instrumento de acordo, entendo como violados os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº. 10.101, de 2000, não havendo, assim, que se falar em possibilidade de exclusão da incidência das contribuições previdenciárias para os valores assim distribuídos a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Destarte, quanto ao aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101, de 2000, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o crédito tributário na forma que lançado, sem que se cogite de cancelamento do lançamento.

Quanto à retroatividade benigna, alinho-me ao posicionamento esposado pela Relatora, também no sentido de dar provimento ao pleito fazendário.

Assim, diante do exposto, voto do dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Heitor de Souza Lima Junior