



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10680.723886/2010-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-002.621 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA E COMÉRCIO SA EBEC  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS  
- PLR. FORMALIZAÇÃO DO PACTUADO.

Restando provado acerto prévio contendo as metas, resultados e prazos para pagamento de participação nos lucros ou resultados - PLR, a aposição das assinaturas no mesmo exercício contábil, com anuência do sindicato da categoria aperfeiçoa o pactuado formalizando-o na forma do que é exigido no art. 2º, II, da Lei 10.101/2000.

Recurso Voluntário Provido

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (relator) e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza

Carlos Alberto Mees Stringari -Presidente e Relator

**Ivacir Julio de Souza-Relator Designado**

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto, Elfas Cavalcante Lustosa Aragão Elvas e Daniele Souto Rodrigues.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, Acórdão 02-40.077 da 6ª Turma, que julgou a impugnação procedente em parte, conforme ementa abaixo transcrita.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.*

*A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido*

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a Empresa Brasileira de Engenharia e Comércio S/A, no montante de R\$134.004,68, consolidado em 20/10/10, que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 98/109, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, incidentes sobre os valores da Participação nos Lucros e/ou Resultados, pagos em desacordo com a Lei 10.101, de 19/12/2000.*

*Considerando a alteração da legislação que trata da aplicação das multas de mora e das multas por infração à legislação previdenciária, em razão da ocorrência de falta de recolhimento de contribuição cumulada com omissão de informação em GFIP, e considerando, ainda, a possibilidade de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, a autoridade lançadora comparou as multas aplicadas conforme Demonstrativo de fls.*

*168.*

*O Auto de Infração foi recebido pela autuada em 25/10/2010 (fls. 01),*

tendo sido cientificada, também, através de Termo de Sujeição Passiva Solidária, a empresa EBEC LOCAÇÃO DE VEÍCULOS S/A, componente do grupo econômico do sujeito passivo.

A empresa autuada apresentou impugnação, em 24/11/2010, consoante documentos de fls. 185/215, onde contesta o procedimento fiscal sob os seguintes argumentos relatados em síntese.

Inicialmente ressalta a tempestividade da defesa apresentada.

No mérito, diz que a Participação nos Lucros e Resultados, nos termos da Constituição Federal de 1988, não tem caráter salarial.

Transcrevendo o artigo 2º da Lei 10.101/2000 diz que o referido dispositivo é claro quando determina que a PLR será objeto de negociação entre as partes.

**Alega que a PLR, distribuída pela EBEC em sua filial de Ipatinga, respeita integralmente a Lei 10.101/2000, bem como a forma de celebração determinada em seu art. 2º, uma vez que foi criada através de negociação entre as partes, por intermédio do acordo coletivo com o sindicato local da categoria, fora arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, possui regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, a periodicidade de distribuição é de apenas 1 vez ao ano, e o prazo de vigência e de revisão do acordo está previsto no mesmo.**

Argumenta que em nenhum momento o texto da Lei 10.101/00 dispõe sobre a proibição ou descaracterização da PLR quando esta for paga apenas para empregados de uma das filiais da empresa, bem como, sobre a obrigatoriedade da PLR ser devida ou paga para todos os empregados da empresa, ficando excluído o pagamento por estabelecimento.

Diz que o sistema sindical brasileiro prevê a representação dos empregados através de sindicatos com base territorial definida. Se a empresa possui diversos estabelecimentos terá necessariamente diversos acordos coletivos, alguns instituindo a distribuição de PLR e outros não, respeitando as particularidades de cada região e de cada sindicato.

Diz que a interpretação de que a PLR não poderia ser paga apenas para os funcionários de um determinado estabelecimento, não se preocupando com as particularidades de cada base territorial, chega até a ser ofensiva à Carta Magna, contrariando um dos seus postulados, ou seja, a participação nos resultados prevista no art. 7º, IX, como um “direito do trabalhador”, desvinculado da remuneração.

Conclui que se a Lei 10.101/00 admite a PLR pela via do acordo coletivo, a hipótese contempla, necessariamente, um determinado estabelecimento da empresa, e não todos, **que se vincula à base territorial do sindicato profissional.**

*Assevera que, com mais razão ainda, pode-se comprovar que a Lei 10.101/00 admite o pagamento da PLR específica por estabelecimento, respeitando as singularidades deste, uma vez que em seu art. 2º determina que a PLR deve ser estabelecida na negociação direta com os funcionários, com a presença do representante do sindicato local.*

*Alega que a suposta irregularidade apontada na autuação pelo fato das metas só terem sido assinadas após o pagamento da PLR é descabida, pois tais metas já eram de conhecimento dos empregados desde o início do ano, tendo as mesmas sido criadas de comum acordo com a recorrente, o sindicato e um grupo de empregados selecionados pelo sindicato.*

*Diz que em 27/12/2006 (para o ano de 2006) e 28/12/2007 (para o ano de 2007) a recorrente decidiu apenas formalizar um acordo que há muito já vigorava entre os empregados e a recorrente.*

*Invocando o art. 2º da Lei 10.101/00 diz que ele determina que a PLR deve ser estabelecida na negociação direta com os funcionários, sendo, portanto, um ato livre inclusive de formalidades, já que a lei nada estabelece sobre a exigência das metas estarem por escrito, em um documento formal. Pressupõe-se, assim, que as metas, assim como a PLR podem ser feitas verbalmente, oralmente, não tendo nenhuma exigência legal de estarem por escrito.*

*Alega que a empresa não infringiu as orientações legais quando criou, oralmente, mas em comum acordo com o sindicato da categoria e empregados, metas para serem alcançadas ao longo do ano e só formalizou as mesmas através de um aditivo ao acordo coletivo no mês de dezembro, logo após o pagamento da PLR.*

*Argumenta ser pacífica a jurisprudência quanto à natureza não salarial da PLR quando esta é distribuída respeitando-se o disposto no art. 7º XI da CF e art. 2º da Lei 10.101/00, bem como que esta é objeto da livre negociação entre as partes, não existindo requisitos formais para a sua criação. Transcreve julgados do STJ para reforçar seus argumentos.*

*Requer seja extinto o auto de infração, bem como toda e qualquer anotação feita em nome da impugnante.*

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde **alega/questiona, em síntese:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 27/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A PLR distribuída para a filial de Ipatinga está conforme a lei 10.101/2000.
- A lei não proíbe pagar PLR apenas para 1 estabelecimento e não obriga pagar para todos.
- A lei não determina que a PLR tenha que ser paga para todos os empregados de todos os estabelecimentos da empresa.
- A Lei 10.101/00, estipula que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante negociação direta com os empregados, formados em comissão, dela constando um representante do sindicato da respectiva categoria ou mediante acordo coletivo.
- O sistema sindical brasileiro prevê a representação dos empregados através de sindicatos com base territorial definida.
- Se a empresa possui diversos estabelecimentos, ou seja, é "repartida" relativamente aos sindicatos com os quais interage, terá necessariamente, diversos acordo coletivos, alguns instituindo a distribuição de PLR, outros não, respeitando as particularidades de cada regido e de cada sindicato
- A Lei 10.101/2000 admite pagamento da PLR específica por estabelecimento.
- **A alegação do auto de infração que aponta como motivo da autuação uma suposta irregularidade, pelo fato de as metas só terem sido assinadas após o pagamento da LPR, é descabida, pois tais metas já eram de conhecimento dos empregados desde o início do ano.**
- **Em 27/12/2006 (para o ano 2006) e 28/12/207 (para o ano 2007) a recorrente decidiu apenas formalizar um acordo que há muito já vigorava entre os empregados e a recorrente.**
- **O artigo 2º da lei 10.101/2000 determina que a PLR deve ser estabelecida na negociação direta com os funconários, portanto, é um ato livre inclusive de formalidades, já que a lei nada estabelece sobre a exigência das metas estarem escritas num documento formal.**
- A jurisprudência já é pacífica quanto a natureza não salarial da PLR quando esta é distribuída respeitando-se o disposto no art.7ºXI da Constituição Federal e art. 2º da Lei 10.101/2000.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

Segundo o voto condutor da decisão recorrida, o lançamento apresentou 2 situações de não conformidade com a Lei 10.101/2000: pagamento exclusivamente para 1 estabelecimento (filial Ipatinga) e assinatura dos acordos após o pagamento da PLR.

*O Relatório Fiscal registra que no período de 12/2006 a 12/2007 a empresa efetuou pagamentos a título de PLR, em desacordo com a referida lei uma vez que:*

- *os instrumentos de acordo celebrados entre a empresa e seus empregados, relativos aos exercícios de 2006 e 2007, beneficiaram somente os trabalhadores lotados no estabelecimento 17.162.280/0002-18 (filial Ipatinga),*
- *os referidos instrumentos, denominados “Programas de Metas de Participação nos Lucros e/ou Resultados” foram assinados nas datas de 27/12/2006 (para o ano de 2006) e 28/12/2007 (para o ano de 2007).*

**A decisão foi por maioria, sendo que o voto condutor considerou conforme a Lei 10.101/2000 o pagamento apenas a 1 estabelecimento e considerou não conforme a negociação que “exige a fixação em instrumento de negociação, de regras claras e objetivas quanto às metas e à forma de verificação de seu cumprimento, devendo o acordo ser ultimado antes do início do cumprimento das metas.”, conforme transcrito abaixo.**

*No que toca ao PLR beneficiar somente os trabalhadores lotados na filial Ipatinga, assiste razão à impugnante uma vez que a lei não exige que o acordo sobre a PLR seja extensivo a todos os empregados da empresa. Nos casos em que a extensão à totalidade dos trabalhadores constitui requisito para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre determinada*

*verba, essa condição é expressa no texto legal. Entretanto, não existe tal condição na alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.*

*Todavia, quanto aos instrumentos de negociação, contrariando a tese da defesa, dentre os requisitos para a não incidência de contribuição sobre a Participação nos Lucros e Resultados, a Lei 10.101/00 exige a fixação em instrumento de negociação, de regras claras e objetivas quanto às metas e à forma de verificação de seu cumprimento, devendo o acordo ser ultimado antes do início do cumprimento das metas*

**Consta do acórdão recorrido declaração de voto, harmônico com decisões desta Turma, porém, entendendo que ocorreu a preclusão “pro judicado” que impede o órgão julgador de decidir novamente a matéria já julgada, nos termos do art. 471, do CPC, a questão do pagamento apenas para 1 estabelecimento não será apreciada.**

*CPC*

*Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:*

*I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*

*II - nos demais casos prescritos em lei.*

*Declaração de Voto*

*No que toca ao PLR beneficiar somente os trabalhadores lotados na filial Ipatinga, tal fato macula o art. 2º, caput, da Lei 10.101/2000, uma vez que o referido dispositivo legal faz referência à negociação feita entre empresa e seus empregados e não entre empresa e parte de seus empregados. Em assim sendo, ao privilegiar apenas os empregados prestadores de serviço da filial Ipatinga, deixou de se enquadrar na hipótese legal de não incidência das contribuições previdenciárias, sujeitando o pagamento das verbas a título de participação nos lucros à tributação.*

*Osmar Pereira Costa*

## **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR - GERAL**

A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, é, portanto, uma norma constitucional de eficácia limitada.

*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;*

Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. **Necessidade de lei para o exercício desse direito.** O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)*

*No mesmo sentido: RE 505.597 AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.*

**Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.**

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

**A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.**

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, **o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.**

*(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)*

**A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.**

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

**Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 27/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) A PLR deve ser objeto de **negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- Convenção ou acordo coletivo.

b) **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:

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

c) **É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

*Art.1ª Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*Art.2ª 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.*

*§1ª 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.

...

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.

**A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.**

**Nesse sentido, apresento jurisprudência do CARF e também do STJ:**

#### **CARF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**  
**Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003**  
**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE**  
**LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA**  
**INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**  
**INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**  
**DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma**  
**vez estando no campo de incidência das contribuições**  
**previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão**  
**legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da**  
**legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos**  
**lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da**  
**lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao**  
**exercício, bem como a existência de regras previamente**  
**ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias,**  
**posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei**  
**8.212/91. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**  
**DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. (...)NULIDADE.**  
**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO**  
**CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA(...). RECURSO**  
**VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Acórdão 240100545)**

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

*1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.*

*2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.*

*3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.*

*4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.*

*5. Recurso especial não provido (REsp 856160/PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 23/06/2009).*

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

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

**Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.**

**Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.**

**Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.**

### **PLR - CASO CONCRETO – REGRAS PACTUADAS *A POSTERIORI*.**

**O Relatório Fiscal apresenta que os pagamentos ocorreram nos dias 22/12/2006 e 20/12/2007 e que os acordos foram assinados nos dias 27/12/2006 (para o ano 2006) e 28/12/2007 (para o ano 2007) e que as metas deveriam ser definidas previamente.**

**2.2.2** – Os referidos instrumentos acima mencionados, denominados “**Programas de Metas de Participação nos Lucros e/ou Resultados**” foram assinados nas datas de 27/12/2006 (para o ano de 2006) e 28/12/2007 (para o ano de 2007). Deles constam metas de caráter geral, setorial e individual, bem como os critérios de apuração das mesmas. Ora, ao se postergar a assinatura dos acordos para os últimos dias de cada ano, o que ocorreu foi a assinatura de atos para referendar situações pretéritas, de antemão conhecidas; o item II do § 1º. do art. 2º da Lei 10.101, acima reproduzido, deixa claro que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser **previamente** pactuados. Nem poderia ser de outra forma, já que, por definição, é impossível o estabelecimento de metas a posteriori. Mais grave, os pagamentos das parcelas a título de participação nos lucros/resultados foram feitos nas datas de 22/12/2006 e 20/12/2007, como consta dos acordos, portanto antes mesmo da assinatura dos mesmos. Na realidade estes valores pagos revestem-se das características de uma gratificação qualquer, para a qual criou-se, após seu pagamento, um simulacro de Programa de Metas de Participação nos Lucros e/ou Resultados.

A Lei 10.101/2000 textualmente estabelece que as metas devem ser pactuadas previamente.

*Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*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;(Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)(Produção de efeito)*

*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.*

**Entendo que o pagamento antes do estabelecimento do acordo definindo as metas nada contribui para a integração capital e trabalho e caracteriza-se como abono.**

**Entendo também que o procedimento da empresa está em desarmonia com a Lei 10.101/2000 e que deve-se considerar procedente o lançamento.**

## **MULTA DE OFÍCIO**

Estabelece o CTN que 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.

*Art. 144. 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.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Constata-se que à época dos fatos geradores, não existia multa de ofício para as contribuições previdenciárias.

Entendo que a Lei 11.941/2009 inovou. Trouxe para o ordenamento legal das contribuições previdenciárias, quando criou o artigo 35 – A na Lei 8.212/91, a multa de ofício.

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso do presente processo, que trata de contribuições previdenciárias, à época dos fatos geradores, a multa de ofício não existia.

Por essa inexistência à época dos fatos geradores, entendo que a multa de ofício não poderia ser aplicada

Entendo ser esse motivo suficiente para determinar sua exclusão do lançamento.

## **MULTA DE MORA**

A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Visto que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

## **CONCLUSÃO**

À vista do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, determinando a exclusão da multa de ofício e o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91 e prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Carlos Alberto Mees Stringari

## Voto Vencedor

Extraído do Relatório do voto em comento, a recorrente alega que as assinaturas deram caráter formal ao que fora anteriormente pactuado entre as partes, *verbis*:

*“ que em 27/12/2006 (para o ano de 2006) e 28/12/2007 (para o ano de 2007) a recorrente **decidiu apenas formalizar** um acordo que há muito já vigorava entre os empregados e a recorrente.*

*Invocando o art. 2º da Lei 10.101/00 diz que ele determina que a PLR deve ser estabelecida na negociação direta com os funcionários, sendo, portanto, um ato livre inclusive de formalidades, já que a lei nada estabelece sobre a exigência das metas estarem por escrito, em um documento formal. Pressupõe-se, assim, que as metas, assim como a PLR podem ser feitas verbalmente, oralmente, não tendo nenhuma exigência legal de estarem por escrito.”*

### DA MOTIVAÇÃO DO RELATOR

O i. Relator, sem outro aspecto levantado, centrou sua motivação e concluiu seu convencimento na forma dos registros abaixo transcritos:

*“ PLR - CASO CONCRETO – REGRAS PACTUADAS A POSTERIORI. O Relatório Fiscal apresenta que os pagamentos ocorreram nos dias **22/12/2006** e **20/12/2007** e que os acordos foram assinados nos dias **27/12/2006** (para o ano 2006) e **28/12/2007** (para o ano 2007) e que as metas deveriam ser definidas previamente.”*

*“ Entendo que o pagamento antes do estabelecimento do acordo definindo as metas nada contribui para a **integração capital e trabalho** e **caracteriza-se como abono.***

*Entendo também que o procedimento da empresa está em desarmonia com a Lei 10.101/2000 e que deve-se considerar procedente o lançamento. ”*

O i. Relator exortou , ainda, que “a Lei 10.101/2000 textualmente estabelece que **as metas** devem ser pactuadas previamente”.

De fato no art. 2º, II, assim exige. Relevante ressaltar que a palavra utilizada é “ pactuados ”, *verbis* :

*“ II- programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”*

A lei fala da necessidade de pacto anterior o que num primeiro momento implica concomitante assinatura. Entretanto, os pactos ainda que informais devem ser respeitados sobretudo se aperfeiçoados com as assinaturas.

Pactuar é apalavrar, contratar, acertar, combinar, estabelecer, prometer, acordar, ajustar, unir, concordar e vários outros sinônimos.

Admite-se que é de se estranhar o incomum e reiterado procedimento das partes em tela. Cumpre notar que, à rigor, a lei não exige que os procedimentos estejam previamente assinados mas sim pactuados.

Editado nos termos do sobredito art. 2º, II da Lei 10.101/2000, o Legislador deixou aberta a possibilidade de se apor as assinaturas em momento posterior ao que fora pactuado. Entretanto, faço ressalva de que fora observado o mesmo exercício contábil.

No caso em comento, na forma dos acordos colacionados, os pactos, embora assinados depois dos pagamentos, contêm as metas, resultados, prazos e **as datas dos pagamentos previstas tal qual foram executados.**

Relevante notar que do modo descrito os documentos foram referendados pelo forte Sindicato da categoria de siderúrgicos e metalúrgicos o que torna implícito contemplar que os termos foram previamente acordados.

O episódio faz lícito excluir eventual comunhão de desígnios entre empresa, sindicato e até mesmo os empregados beneficiados para meramente implementar uma fraude anual com a pretensão de dissimular a ocorrência de um fato gerador de incidência previdenciária.

Considerando que os acordos não foram levados à autenticação em cartório de registros, penso que se houvesse de fato a intenção de fraudar seria simples reeditar os documentos com datas tempestivas para ilidir qualquer questionamento inclusive o lançamento.

Cumpre ressaltar que a decisão ora implementada se faz compulsória em face do contexto o que mitiga a hipótese de servir de paradigma noutra circunstância e cenário.

### **CONCLUSÃO**

Diante de tudo que foi exposto, ousou divergir do i. Relator para **NO MÉRITO DAR PROVIMENTO** ao contribuinte.

É como voto

Ivacir Julio de Souza-Relator Designado