



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

**Processo n°** 10680.723887/2010-30  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.271 – 2ª Turma  
**Sessão de** 28 de março de 2017  
**Matéria** 67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EMPRESA BRASILEIRA DE ENGENHARIA E COMERCIO SA EBEC

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

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 incentivo à produtividade. Regras 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração AI - NFLD DEBCAD nº 37.305.563-3, às e-fls. 02 a 86, cientificado à contribuinte acima qualificada, em 25/10/2010 (e-fl. 02), com relatório fiscal às e-fls. 102 a 111. Foi também arrolada como sujeito passivo solidário a empresa EBEC - Locação de Veículos S/A, componente do grupo econômico.

O lançamento visou à constituição de crédito tributário relativas às contribuições destinadas à outras entidades e fundos (SEBRAE, FNDE e INCRA), incidentes sobre remunerações pagas ou creditadas aos 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.

De acordo com o relatório fiscal, os instrumentos de acordo para pagamento do PLR teriam vulnerado dois requisitos legais: (a) por não beneficiarem a todos os trabalhadores da empresa, pois somente os trabalhadores lotados em um de seus estabelecimentos foram favorecidos; (b) por não serem formalizados previamente ao início do cumprimento das metas, já que só o foram ao final dos anos de 2006 e 2007.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 43.815,53, consolidado na data de 20/10/2010, para o período de apuração de 01/12/2006 a 31/12/2007.

O AI foi impugnado, às e-fls. 129 a 141, em 24/11/2010. Já a 6ª Turma da DRJ/BEL, no acórdão nº 02-40.078, prolatado em 28/08/2012, às e-fls. 162 a 166, considerou, por maioria de votos, parcialmente procedente a impugnação. A procedência parcial se deu em razão do argumento (a) acima citado, que não foi aceito pela maioria dos julgadores, sendo, contudo, mantido integralmente o crédito tributário exigido com base no argumento (b).

Inconformada, em 06/12/2012, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 175 a 184, argumentando, em apertada síntese que:

- a PLR por ela distribuída respeita integralmente os ditames da Lei nº 10.101/2000;
- não há qualquer óbice legal que descaracterize a PLR paga diferenciada por estabelecimento, até porque as representações sindicais têm bases territoriais distintas o que faz com que as filiais de uma mesma empresa estejam sujeitas a negociações com distintas representações e condições;
- as metas, que já haviam sido acordadas desde o início do ano, eram de conhecimento dos empregados, tendo sido apenas formalizado o acordo ao seu final, inexistindo exigência na lei de que a negociação com os empregados tivesse metas formalizadas por escrito em documento formal;

- há jurisprudência pacífica afirmando a natureza não-salarial da PLR e considerando-a objeto de livre negociação entre as partes, sem requisitos formais para sua criação.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 14/05/2014, resultando no acórdão 2403-002.622, às e-fls. 186 a 203, que tem a seguinte ementa:

*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*

O acórdão foi assim exarado:

*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*

#### **RE da Fazenda Nacional**

Cientificada do acórdão, em 27/02/2015, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 19/03/2015, manejou recurso especial de divergência - RE (e-fls. 204 a 211) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmados no CARF entende necessária a assinatura de acordo prévio ao pagamento para que se caracterize a PLR.

A Procuradora junta como paradigma o acórdão nº 2402-003.984 , da Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Explicitando a divergência, assim se manifestou a Procuradora:

*De um lado, o paradigma deixa claro o entendimento de que como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo, ocorre a formalização do término da negociação e se tem um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR. De outro, o acórdão recorrido defende ser possível a assinatura do acordo após o pagamento de PLR.*

(Sublinhas do original)

Na argumentação para sustentar sua posição, a Procuradora sustentou:

*Nessa esteira, cumpre registrar que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais. No caso em estudo, restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição, haja vista que o acordo foi assinado, e, conseqüentemente formalizado, somente após o pagamento da PLR.*

*Nesse contexto, é importante assinalar, como bem registrou o acórdão paradigma, que somente com a assinatura, considera-se concluída a negociação entre as partes, tornando-se apta a produção de efeitos jurídicos. Assim, não há como considerar a existência de acordo prévio, se a sua assinatura ocorreu posteriormente ao pagamento da PLR.*

Pelas razões expostas requereu a Procuradora que fosse conhecido o recurso e provido para que se reforme o acórdão recorrido e se restabeleça o lançamento.

O RE da Procuradora foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 2015, por meio do despacho nº 2400-0/2015, datado de 1º/12/2015, às e-fls. 223 a 225, entendendo ele por lhe dar seguimento, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

A contribuinte foi cientificada do acórdão de recurso voluntário, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu prosseguimento, por meio da Intimação nº 44, de 11/01/2016 (e-fl 226), em 20/01/2016 (e-fl. 228).

#### **Contrarrazões da contribuinte**

Em 03/02/2016, a contribuinte apresentou contrarrazões ao RE da Procuradoria, às e-fls. 233 a 241, onde, repisou os argumentos trazidos em seu recurso voluntário.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Presentes os necessários pressupostos de admissibilidade, voto por conhecer do recurso especial.

De início cabe ressaltar que apesar de a contribuinte em seu contra-arrazoado seguir se referindo aos dois argumentos que embasaram o AI, desde a prolação do acórdão de impugnação, o primeiro deles foi afastado da lide. Cingindo-se a discussão ao argumento recorrido na divergência: falta de formalização de acordo prévia ao pagamento para haver participação nos lucros e/ou resultados sem incidência da contribuição previdenciária.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, conforme a seguir reproduzido:

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

*I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).*

(Grifei.).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas, relacionadas em *numerus clausus*, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Repara-se que, nos termos a seguir colocados, a participação nos lucros ou resultados somente não integra o salário-de-contribuição, quando paga ou creditada de acordo com lei específica:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

(Grifei.)

Pois bem, a referida lei específica é a Lei nº 10.101, de 2000, e o procedimento descrito em seu art. 2º, abaixo reproduzido, estabelece que: (a) os instrumentos decorrentes da negociação devem conter regras claras e (b) serem pactuados previamente.

*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;*~~

*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.***

(Grifei.)

Em vista da legislação acima, com relação à formalização do PLR, considero que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, já é suficiente para dar-lhe natureza tributável. Isso porque retira da verba paga uma de suas características essenciais: a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas; o que traria competitividade à empresa e, em última análise, ao país.

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.

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 conhecedores de todas as regras a cumprirem.

Essa interpretação, além de estar em consonância com a teleologia da Participação nos Lucros ou Resultados, é totalmente adstrita às normas de hermenêutica em Direito Tributário. Ora, para que se afaste a tributação de pagamentos havidos em face da existência de prestação de serviços, mormente da relação decorrente de contrato de trabalho e seus acessórios, a interpretação das normas tributárias há que ser literal, ou seja, restritiva. Isso decorre da orientação que se tira do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, não vejo como afastar a exigência de que o pacto prévio deva ser comprovado de forma inequívoca e não é o que se descortina no presente processo.

No caso concreto, a formalização ocorreu em pactos firmados até mesmo em momentos posteriores aos pagamentos, conforme admitido pela própria decisão recorrida, fato não contraditado pelas partes:

*O Relatório Fiscal da obrigação principal 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.*

(Negritos do original, sublinhei.)

Por fim, não há que se falar em conhecimento prévio do pacto como um atenuante na norma legalmente posta, visto que, na norma, não há previsão dessa possibilidade.

Por essas razões, discordo da decisão do relator do voto vencedor do acórdão recorrido e considero acertado o lançamento das contribuições sobre os valores a título de PLR que não se cingiram às disposições legais.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento, para restabelecer a tributação sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados e para manter integralmente o crédito tributário lançado.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

