



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

Processo nº 10805.723653/2012-09
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-005.978 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria 67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL e GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

PLR. PERIODICIDADE. OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL.

Nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, era 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, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve ser conhecido o recurso especial, quando o pedido não logra alterar a decisão recorrida.

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, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que conheceu do recurso e que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

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

Relatório

Trata o presente processo de dois autos de infração de obrigação principal - AIOP, que visam à exigência de contribuições não recolhidas à Seguridade Social e a terceiros, relativas a remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR em desacordo com a legislação vigente. Esses autos correspondem:

- à contribuição patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho -GILRAT, estabelecidas no DEBCAD nº 37.371.317-7, às e-fls. 505 a 546, no montante de R\$ 59.465.343,80;
- à contribuição destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, no DEBCAD nº 37.371.318-5, às e-fls. 547 a 587, no montante de R\$ 15.811.002,03.

Os autos de infração foram cientificados à contribuinte em 27/11/2012, com relatório fiscal da infração às e-fls. 016 a 048 e se referiram ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2008.

A contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos, em 18/12/2012, às e-fls. 611 a 621. Já a 6ª Turma da DRJ/CPS, em 16/04/2013, no acórdão nº 05-40.512, às e-fls. 752 a 765, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 03/06/2013, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 794 a 806, no qual foram contestados os seguintes tópicos:

- a PLR foi paga em consonância com a alínea j) do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, cumprindo as disposições da Lei nº 10.101/2000;
- os acordos são fruto de negociação com os sindicatos, iniciadas em janeiro de cada ano, não havendo vedação legal para assinatura dos acordos durante ou ao final do ano;
- não há exigência legal do acompanhamento mensal da metas, bastando que estejam previstas nos acordos coletivos, como, reconhecidamente, estavam;
- pagamentos de PLR foram realizados a estabelecimentos da contribuinte que não possuíam acordo próprio, mas foram efetuados com base no acordo coletivo celebrado entre a matriz e o Sindicato de São Caetano do Sul, atendendo ao requisito do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;
- pagamentos de PLR são efetuados em duas parcelas, a primeira em maio e a segunda em janeiro do ano seguinte, assim, aquele efetuado em janeiro de 2008 correspondia à PLR do ano de 2007, atendendo o requisito legal.

Esse recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 13/05/2014, resultando no acórdão 2302-003.138, às e-fls. 892 a 906, que tem as seguintes ementas:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência contributiva previdenciária.

SINDICATO TERRITORIALIDADE Na negociação de Participação nos Lucros e Resultados a participação do sindicato deve ser daquele referente à categoria envolvida. Não é possível abstrair a territorialidade do sindicato. Caso o sindicato que não participe da negociação, o acordo promovido por outro, não vai atingir os seus filiados. Os termos para pagamento de PLR valem e produzem efeitos somente para aqueles trabalhadores cuja categoria pertence ao Sindicato envolvido. Os empregados dos demais estados não abrangidos pela base territorial do sindicato que integrou o acordo não podem se beneficiar das regras propostas.

PERIODICIDADE DO PAGAMENTO A Lei n.º 10.101/2000, veda no seu artigo 3º, §2º, pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados serem realizados em período inferior a um semestre civil, como de forma de preservar o espírito da PLR, que é o de não substituir salário, ou no máximo duas vezes no mesmo ano civil. Por certo que a conjunção alternativa “ou” dá a possibilidade do pagamento ocorrer no mesmo semestre civil, desde que não ultrapasse duas vezes no ano civil.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados para os empregados horistas e mensalistas que não excederam o limite imposto pelo artigo 3º § 2º, da Lei n.º 10.101/2000, durante o período lançado, à exceção dos empregados dos estabelecimentos de CNPJ 59.275.792/002527, 59.275.792/008134, 59.275.792/001121, 59.275.792/003094, 59.275.792/009378, 59.275.792/001202 e 59.275.792/001393, 59.275.792/003175, os quais não estão abarcados pelos Sindicatos negociantes do Acordo Coletivo para pagamento de Participação nos Lucros e Resultados. A assinatura do Acordo Coletivo se dar em data posterior ao adiantamento da PLR, mas antes do pagamento final e antes do final do exercício para o qual as metas foram acordadas, ficando evidente que houve a negociação entre trabalhadores, empresas e sindicatos, não inviabiliza o programa de Participação nos Lucros e Resultados. A ocorrência do pagamento limitada a duas vezes no ano civil, embora no mesmo semestre civil, não inviabiliza o programa de Participação nos Lucros e Resultados. Vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes, que entenderam ser possível a extensão da PLR para aqueles empregados não pertencentes ao Sindicato envolvido na negociação do programa. A Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz fará Declaração de Voto. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva acompanhou pelas conclusões, por entender que a assinatura dos Acordos Coletivos deve se dar quando do estabelecimento das metas a serem cumpridas.

Assim, ficou evidenciado que apenas foram mantidos no foco da tributação os pagamentos de PLR relativos aos empregados em estabelecimentos que utilizaram, por analogia, as condições firmadas por acordo relativo a estabelecimento de outra abrangência territorial.

RE da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão nº 2302-003.138, em 30/07/2014(e-fl. 908), a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 26/08/2014, manejou recurso especial de divergência (e-fls. 909 a 928) àquele acórdão.

A Procuradora responsável indica duas matérias na divergência:

a) desnecessidade de acordo firmado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado

Afirma essa divergência em face dos acórdãos paradigmas nº 2401-00545 e nº 206-01.344, que, para situação fática idêntica, afirmaram não ser admissível afastar a

existência de acordo prévio ao exercício, sob pena de se transmutar em simples bônus, visto que realizado de forma incondicionada, sem regras previamente ajustadas.

b) desconsideração da imposição de periodicidade mínima para pagamentos da PLR, acatando dois pagamentos em período inferior a seis meses

A divergência arguida se materializa no acórdão nº 2401-01.619, no qual o descumprimento do período mínimo implicou descaracterização da verba como PLR; subsidiariamente, alega divergência no mesmo tópico em relação ao acórdão nº 9202-003.192, que afirma não se macular todos os pagamentos do PLR, mas apenas aqueles que não a atendem.

Por fim, a Procuradora requer o conhecimento e o provimento do recurso especial de divergência para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade e, subsidiariamente, pugna pela inclusão da base de cálculo das contribuições em comento do que foi pago em desacordo com a periodicidade mínima.

O RE da Fazenda foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, por meio do despacho às e-fls. 930 a 936, datado de 28/08/2014.

Nesse despacho, o Presidente entendeu por ver reconhecidas as divergências apontadas, dando seguimento ao recurso especial e encaminhou para ciência do sujeito passivo: o Acórdão nº 2401-003.895, o Recurso Especial interposto pela PGFN e daquele despacho, assegurando-lhe o oferecimento de contrarrazões e de recurso especial relativamente à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.

Embargos de declaração da contribuinte

Em 06/10/2014 (e-fl. 952), a contribuinte foi cientificada do acórdão e dos despachos acima, apresentando embargos de declaração em 10/10/2014, às e-fls. 954 a 958. A Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento analisou os embargos, em 25/02/2015, rejeitando-os, conforme se observa no Despacho nº 2302-034, às e-fls. 980 e 981. A contribuinte foi cientificada da rejeição de seus embargos em 03/04/2015 (e-fl. 987),

Contrarrazões da contribuinte

Ainda em 20/10/2014, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial de divergência da Fazenda, às e-fls. 966 a 975.

De início, a contribuinte questiona o atendimento à demonstração analítica da divergência sobre a anterioridade dos acordos com relação aos pagamentos de PLR. Afirma que os acórdãos paradigma nº 206-01.344 e 2401-00545 tratam de situação distinta, pois na situação fática a que se referiam, teria sido firmado acordo após o período de apuração dos lucros e, no recorrido, ficara destacado:

(...) da análise dos acordos coletivos de 2008 e 2007, que constam dos presentes autos, pode-se ver que a negociação para o estabelecimento das metas a serem cumpridas e as regras estabelecidas para o pagamento da PLR, já tinha acontecido

entre os trabalhadores, empresa e sindicatos, de forma que somente a assinatura do documento se deu (...) antes do final do exercício para o qual as metas foram acordadas e do pagamento final da PLR.

Assim, haveria falta de similitude fática entre ambos.

Outrossim, essa matéria teria sido superada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdão nº 9202-002.485, que afirmava:

A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido.

Assim, com base no § 10 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, os acórdãos indicados não serviriam de paradigmas, não podendo o recurso especial prosperar nessa matéria.

Além disso, para essa matéria argumenta que a legislação reguladora, visando à previsibilidade das metas pactuadas, não veda que a negociação seja concretizada após a realização dos lucros ou resultados, mas sim do pagamento. Tais acordos vem sendo celebrados anualmente tendo como base o acordo coletivo celebrado pela matriz e servem até mesmo como referência a outras categorias profissionais no Brasil.

No tocante ao suposto descumprimento na periodicidade dos pagamentos, afirma também a contribuinte que inexistiria similaridade fática entre os paradigmas e o acórdão recorrido, porque este aborda o pagamento de apenas duas parcelas dentro do ano civil, enquanto aqueles versam sobre o pagamento de PLR em mais de duas parcelas.

No mérito, afirma que a decisão recorrida estabelece a possibilidade de dois pagamentos no semestre civil, com base em interpretação adequada da conjunção "ou" no dispositivo legal, não havendo violação a ele, exceto se houver mais de dois pagamentos no ano. Além disso, ressalta que as duas parcelas pagas no ano de 2008 referiam-se a programas e acordos distintos, com intervalo de ao menos oito meses entre os pagamentos da mesma PLR.

Por fim, requer que não se conheça do recurso especial da Fazenda, caso contrário, que lhe seja negado provimento quanto ao mérito, conforme as razões expostas.

RE da contribuinte

Com ciência dos resultados de seu embargos em 02/04/2015 (e-fl. 987), em 17/04/2015 a contribuinte apresentou recurso especial de divergência, às e-fls. 988 a 1003.

Nesse instrumento, a contribuinte recorre quanto à três matérias do recorrido:

a) Da legítima extensão do PLR da matriz aos funcionários não abrangidos pela base territorial do sindicato que firmou o acordo coletivo.

Os acórdãos paradigmas nº 2401-003.895 e nº 9202-02.079, afirmam ser possível tal extensão de efeitos, por não alterar a natureza dos pagamentos da PLR, contrariando o entendimento do acórdão recorrido, bastando que os empregados se enquadrem nos critérios estabelecidos nos acordos.

b) Inclusão dos funcionários em nível de liderança na PLR.

Contrariando o recorrido, os acórdãos paradigmas nº 2402-00.125 e nº 2301-003.549, admitem a regularidade do pagamento de PLR a executivos, com previsão em acordo coletivo.

c) Tratamento das multas aplicadas em face da retroatividade benéfica da legislação.

Os acórdãos paradigmas, nº 2301-003.265 e nº 2403-002.267, estipulam a aplicação da retroatividade benéfica, após vigência da MP nº 449/2008, como sendo a estabelecida pelo art. 61 da Lei nº 9.430/1996, limitada a 20%.

Encerra, pleiteando o conhecimento do seu recurso especial, e que seja considerada sua procedência para que seja reformado o acórdão, para que sejam tido como improcedentes os autos de infração, ou, ao menos, que seja determinada a aplicação retroativa da legislação tributária de forma que a multa de mora fique reduzida a 20%.

O RE da Fazenda foi apreciado pelo Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, por meio do despacho às e-fls. 1091 a 1101, datado de 24/08/2015.

Nesse despacho, o Presidente entendeu por ver reconhecida a divergência apontada, apenas em relação à extensão da PLR aos funcionários não abrangidos pela jurisdição do Sindicato signatário do acordo coletivo celebrado para o pagamento (a). Não deu seguimento à segunda divergência arguida (b) por tratar de situações fáticas distintas, o paradigma afirmava expressamente a existência de acordo tratando da PLR para os cargos superiores, enquanto o recorrido explicita situação oposta, não houve apresentação de qualquer acordo nesse sentido. Já em relação à terceira divergência (c), essa não foi admitida por falta de prequestionamento.

O Presidente do CARF, em reexame do despacho acima referido, , conforme disposição do art. 71 do Anexo II do RICARF, em despacho proferido em 25/08/2015, às e-fls. 1102 e 1103, decidiu por manter integralmente o despacho do Presidente da 3ª Câmara, vetando a reapreciação da matéria quanto à segunda e à terceira divergências apontadas.

A contribuinte tomou ciência de ambos os despachos em 04/02/2016 (e-fl. 1110).

Contrarrazões da Fazenda

Intimada do recurso especial de divergência da contribuinte, seus exame e reexame de admissibilidade, em 13/07/2016 (e-fl. 1116), a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões em 08/02/2017, às e-fls. 3655 a 3661.

O Procurador inicia sua argumentação pelo escrutínio da determinação constitucional de que os sindicatos se organizem para representação profissional ou econômica em bases territoriais, além dos dispositivos da CLT que estipulam que os acordos e convenções trabalhistas tenham a participação dos sindicatos representativos das categorias profissionais ou econômicas, no âmbito de suas representações. Daí conclui que a violação do princípio da unicidade sindical implica na violação ao disposto na Lei nº 10.101/2000, fazendo com que o acordo celebrado dessa forma seja ilegítimo para o fim de abranger empregados de outras localidades que não São Caetano do Sul/SP.

Com base no exposto, requer a negativa de provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte, com a manutenção do entendimento previsto no acórdão *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos são tempestivos.

CONHECIMENTO

RE da contribuinte

Quanto ao conhecimento, o recurso da contribuinte meu entendimento é o mesmo do despacho de admissibilidade, concluindo que cumpre os requisitos regimentais para sua admissão. Saliento, ainda, não haver qualquer contestação quanto a isso em contrarrazões da Procuradoria.

RE da Fazenda

Com relação à primeira matéria, **desnecessidade de acordo firmado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado**, a contribuinte afirma que os paradigmas não tem similaridade fática com o recorrido, porque eles tratam de acordos firmados em momento posterior à apuração do lucro ou resultado, enquanto no presente processo se está a tratar de acordos assinados antes do final do exercício para o qual as metas foram ajustadas.

Com a devida vênia, a situação fática que leva à discussão sobre o descumprimento da norma não foi tão-somente a formalização de acordo posteriormente à apuração. O que se extrai da Lei 10.100/2000 é a questão da possibilidade de conhecimento das metas e critérios da PLR, formalmente estabelecidos, durante todo o período de apuração dos lucros ou resultados, consubstanciado, é claro, em um acordo prévio, que permita o cumprimento dos requisitos do § 1º do art. 2º dessa Lei, que tem a seguinte redação:

(...)

§ 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.

(Negritei.)

Por óbvio, tanto o pagamento quanto o exaurimento do período de apuração dos lucros e resultados levam a mesma situação fática com relação ao acordo: impossibilidade de saber-se previamente os critérios e condições dos incisos I e II acima grifados. A divergência surge nesse ponto, acordo prévio para que os interessados nos lucros e resultados possam agir para atingir as finalidades a que se propõem. Tanto esse controle é necessário, que o § 2º do mesmo artigo afirma que o "*instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores*", para que o sindicato, que participa dessa celebração possa exercer sua função de proteger os direitos dele decorrentes; como fazê-lo se não for prévio. Nesse sentido, tem que ser prévio tanto à apuração quanto ao pagamento, independente da ordem de ocorrência desses eventos.

Assim, o que se retrata nos paradigmas é a situação fática de descumprimento da determinação legal de serem os requisitos formalmente estabelecidos e, conseqüentemente, conhecidos previamente aos efeitos dos acordos; tais efeitos se verificam ao longo do período de apuração e, certamente, antes de qualquer pagamento a ele relativo.

Por isso, em que pese a diferença fática accidental levantada, entendo que há similitude fática suficiente para enfrentar a questão jurídica da eficácia dos acordos para fins de não-incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de PLR.

Especificamente quanto ao paradigma 2401-00.545, o que se verifica é que "a existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias". Isso revela claramente a divergência.

Quanto à segunda razão pela qual a contribuinte pretende que não se conheça do recurso da Fazenda, suposta superação do paradigma pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, melhor sorte não lhe assiste. Ocorre que a contribuinte indica tal superação com fulcro no acórdão nº 9202-002.485, porém esse acórdão não possui vínculo com quaisquer dos processos a que se vinculam os paradigmas.

Além disso, a existência de um acórdão prolatado na CSRF não caracteriza a superação da tese em testilha. Observe-se que o caso concreto não se amolda ao § 10 do art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, vigente à época da interposição do recurso especial de divergência, que determinava a não aceitação da tese que fosse superada, pois o acórdão 9202-002.485 é decisão da 2ª Turma, com uma determinada composição, e não uma manifestação que pacificasse entendimento, como uma Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Da mesma forma, com relação à segunda divergência apontada pela Procuradora da Fazenda, **desconsideração da imposição de periodicidade mínima para pagamentos da PLR, acatando dois pagamentos em período inferior a seis meses**, igualmente não vejo razão para desconhecer do recurso, como pretendido pela contribuinte. Entendo que, se houver pagamentos fora da periodicidade definida pela legislação, o fato de serem em maior ou menor número não afetam a existência de divergência quanto à possibilidade de descaracterização dos pagamentos como PLR, para fins tributários. Logo, concluo que não há identidade fática, mas similitude fática suficiente para que se evidencie a divergência e, conseqüentemente que se aprecie a matéria. Saliente-se que a decisão recorrida não levou em consideração - como razão de decidir - o fato de haver pagamentos referentes a períodos diferentes.

Nesses termos, conheço do recurso especia da Fazenda Nacional.

MÉRITO

Introdução

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, § 9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art.28 (...)

§ 9º Não integram o salário-decontribuição 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;***

(Negritei.)

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma, o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adéquam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Todas as matérias admitas nos recursos tratam de requisitos da Lei nº 10.101/2001, que se impõe como necessários aos acordos para que os pagamentos de PLR sejam como tais considerados e por isso excluídos da incidência de contribuições previdenciárias.

Com apoio no art. 112 do CTN, entendo que qualquer norma que leve à imunidade ou à isenção tributária, deve ser tratada de forma literal e restritiva, e, sob essa ótica, passo à análise das matérias recorridas.

RE da Fazenda

Quanto ao questionamento sobre a anterioridade da formalização do acordo, cabe salientar que não há vedação expressa, como contra-argumenta a contribuinte. Porém essa vedação exurge da leitura sistemática da norma, pois não há como cumprir o que a norma

determina sem que haja tal anterioridade. No entender deste relator, não há atender às disposições do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, e apurar os valores que deverão ser pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo. Qualquer valor pago sem a formalização prévia dessas definições não se pode tomar como PLR para fins de não incidência da contribuição social.

Entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período em que se apura os lucros ou resultados a serem distribuídos, 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.

No caso dos autos, entendeu o colegiado *a quo* que não há vedação legal para que o acordo seja celebrado ao longo do período de aferição do lucro, mesmo em face de pagamento de adiantamento, porque as negociações e regras estariam postas em acordos de anos anteriores (2207 e 2008), conhecidas da empresa, dos empregados e sindicatos, de modo que não haveria a superveniência de regras a surpreender os empregados.

Discordo, entretanto, do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido.

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 ao longo dos anos ou que os critérios estavam estabelecidos em sistemas internos, 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 conhecedores de todas as regras a cumprirem.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

No que concerne à periodicidade dos pagamentos a título de PLR, a Procuradora defende que não se admita o pagamento de mais de duas parcelas da PLR dentro de um mesmo semestre civil, sem vulnerar o disposto na legislação de regência, principalmente quando observada a limitação anual de dois pagamentos no ano apenas.

À época dos fatos geradores, a lei 10.101/2000 também não admitia o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos eram cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, também em relação a periodicidade, passam os valores

distribuídos fora da estipulação legal a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descrevia o dispositivo legal a respeito, então vigente:

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

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

Em face dele, reforço meu entendimento com a hermenêutica do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo sobre a matéria, em seu voto na relatoria do acórdão 2401-003.895, quando afirma:

Ao contrário do que defende o sujeito passivo, a leitura do dispositivo transcrito permite concluir que o legislador deixou aos empregadores a possibilidade de fazerem um pagamento por semestre ou dois pagamentos por ano civil. Observe-se que a conjunção "ou" nesse caso é usada com conotação inclusiva, permitindo inferir que a norma não permite o pagamento da PLR em periodicidade inferior a semestral, nem em mais de duas vezes ao ano.

Essa é a interpretação mais razoável para a questão, pois caso se entenda que a partícula "ou" representa uma exclusão, afasta-se por completo a regra da periodicidade semestral, uma vez que a empresa poderia pagar duas parcelas por semestre, desde que não violasse o limite de dois pagamentos ao ano.

Reforçando este entendimento, vejo que há outro momento na própria Lei n.º

10.101/2000 em que a conjunção "ou" é utilizada também com força de inclusão. O seu art. 1.º

dispõe:

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.

Pois bem, caso tomássemos a partícula "ou" na sua acepção exclusiva, iríamos interpretar que a empresa não poderia instituir um programa que contemplasse ao mesmo tempo a aferição do lucro e dos resultados, mas um ou outro. Essa exegese, a meu ver, mostra-se absurda.

(Destaque do original.)

Contudo, em voto sobre esta matéria já me posicionei, em oportunidades anteriores, no sentido de que o pagamento de verbas a título de PLR, quando é descumprido o requisito de periodicidade, desvirtua a natureza de todos os valores pagos, que passam a ter

natureza salarial. Nesse aspecto, diferentemente do entendimento daquele relator, todas as parcelas seriam, em tese, no meu entender, sujeitas à tributação.

Portanto, nesse ponto de divergência, dou provimento integralmente ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda.

RE da contribuinte

Em tendo sido dado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, resta prejudicado o Recurso Especial do Contribuinte, por falta de interesse processual. Esclareça-se, como toda a verba paga a título de PLR foi considerada tributável, pelo descumprimento dos requisitos de formalização do acordo antes do início do período de apuração dos lucros ou resultados e, também pelo descumprimento do requisito da periodicidade do pagamento, ainda que fosse dado provimento ao Recurso Especial do contribuinte, quanto aos requisitos da abrangência territorial do sindicato, a verba continuaria tributável, visto que o atendimento aos requisitos deve ser cumulativo.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de:

- a) conhecer do recurso da Fazenda Nacional, para dar-lhe integral provimento; e
- b) não conhecer do recurso da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o excelente voto do relator ousou discordar no tocante a interpretação dada aos pagamentos de PLR no tocante aos requisitos de sua formalidade, tais como, pacto prévio, periodicidade e territorialidade, para os quais conforme o voto do qual divirjo, teriam o condão de dar natureza de complementação salarial a todas as verbas pagas a título de PLR, naquele determinado programa.

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 expresse 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-se o possível descumprimento de algumas destas formalidades:

- 1. Inexistência de pacto prévio anterior ao pagamento da PLR.**
- 2. Periodicidade, valores pagos a título de PLR, sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000**
- 3. Territorialidade**

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, consequentemente, 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.

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.

O Contribuinte alega em sua defesa que quando da formalização da PLR, que se deu logo após o início do exercício financeiro (Maio/2008), as metas nela estabelecidas já haviam sido previamente negociadas, nos estritos termos da Lei nº 10.101/2000 em seu artigo 2º, tendo o adiantamento sido pago após a assinatura da PLR (REFISC - itens 27 e 48).

Aduz ainda que “nem poderia ser diferente, tanto é que essas metas previamente negociadas, consubstanciadas em inteligíveis critérios de produtividade; qualidade; e absenteísmo, foram cumpridas em sua plenitude ante os recordes de produção obtidos, sendo inequívoca a almejada integração do trabalho com o capital já comprovada nos autos”.

E traz a título de exemplo, o recorde de produção obtido pela planta matriz da Contribuinte com a PLR-2007, equivalente a 349 mil veículos, foi superado, graças ao sucesso estrondoso da PLR-2008, com a marca de 391 mil veículos, cujas metas previamente estabelecidas na PLR-2008 diferenciam-se da PLR-2007 tão somente quanto aos números absolutos de produtividade; qualidade; e absenteísmo

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 deveras vezes debatido e negociado pelas partes, todos capazes, assim definidos pela Lei.

Neste quesito específico também não há que se falar em descumprimento as Regras formais para pagamento de PLR.

2. PERIODICIDADE

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, entendo que apenas os pagamentos específicos que ultrapassagem o interstício temporal determinado em lei é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos exarados pelo voto da Turma Ordinária, ora recorrido.

Entendo que esta interpretação é a que melhor atende aos objetivos da Lei nº 10.101, de 2000, e foi utilizada em diversos precedentes do CARF no ano de 2014 e 2015.

Cumprir registrar que o Superior Tribunal de Justiça também já abordou o tema, **identificando o procedimento a ser realizado, quanto ao Programa de PLR, nos casos de terem sido realizados pagamentos em períodos inferiores a seis meses.**

“TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. (...)

1. Hipótese em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas distribuídas aos empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa. 2. O Banco distribuiu parcelas nos seguintes períodos: a) outubro e novembro de 1995, a título de participação nos lucros; e b) dezembro de 1995 a junho de 1996, como participação nos resultados. 3. As participações nos lucros e resultados das empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, "j", da Lei

8.212/1991, à luz do art. 7º, XI, da CF). 4. **O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou critério básico para a não-incidência da contribuição previdenciária, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses.** 5. Caso realizada ao arrepio da legislação federal, a distribuição de lucros e resultados submete-se à tributação. Precedentes do STJ. 6. A norma do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995), que veda a distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses, tem finalidade evidente: impedir aumento salarial disfarçado cujo intuito tenha sido afastar ilegitimamente a tributação previdenciária.

(...)

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) (...)” (STJ, REsp 496949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 31.08.09)

A Justiça do Trabalho, com maior legitimidade para discussão da natureza da verba, tem aplicado uma interpretação alinhada com a Constituição Federal, valorizando o resultado das negociações coletivas de trabalho, por força do art. 7º, XXVI, e nesse sentido mais importante do que a rubrica que identifica o pagamento feito ao empregado é a apuração da sua real natureza jurídica.

Certamente, o legislador, quando fez constar, no art. 3º da Lei nº 10.101/00, que a participação nos lucros e resultados “*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*” não teve como objetivo isentar de encargos toda e qualquer verba paga a título de “PLR”.

Assim na análise dos casos concretos, deve-se verificar se o conceito trazido na Constituição Federal e regulamentado na Lei nº 10.101/00 foi observado pelas partes que negociaram o instrumento coletivo definidor das regras de participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

O Tribunal Superior do Trabalho, vem se manifestando quanto a esta temática, possibilitando intervalos menores, quando isso tiver sido pactuado em convenção ou acordo coletivo, vejamos:

RECURSO DE EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. INTERPOSIÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI 11.496/2007. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO PARCELADO. A jurisprudência desta Subseção, calcada no art. 7º, XXVI, da Magna Carta, sinaliza no sentido da viabilidade de norma coletiva estabelecer periodicidade de pagamento da participação nos lucros inferior à semestral. Ressalva de entendimento da Ministra Relatora. (TST, E-RR - 194200-

95.2003.5.02.0462, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministra Relatora Rosa Maria Weber, DJ 07/05/2010)

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. **O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data venia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza salarial. A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. (TST, E-ED-RR - 1236/2004-102-15-00, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministro Milton de Moura França, DJ 24/04/2010)***

Desse modo, entendo que somente as parcelas que não respeitaram a semestralidade nos termos na Lei, e que não continham periodicidade menor, expressamente pactuada em instrumentos coletivos, poderão ser tidas como verbas de natureza remuneratória.

Ressalto ainda, que havendo possíveis descumprimentos a estas regras acima expostas, estes afetarão apenas, aqueles indivíduos e competências mensais, nos quais as ilegalidades sejam verificadas no caso concreto, sem afetar os demais indivíduos que se encontram com as formalidades respeitadas, ainda que se encontrem sob um mesmo contrato ou programa de PLR.

O acórdão recorrido também consigna como matéria incontroversa que os 02 (dois) únicos pagamentos havidos no ano de 2008 referem-se a PLR's distintas, com intervalo de, pelo menos, 6 (seis) meses entre os pagamentos da mesma PLR.

O Contribuinte alega em seu favor que tendo em conta (1) ao intervalo de pagamento superior a 6 (seis) meses da PLR celebrada; e (2) à renovação anual do seu tradicional programa da PLR, há ocasiões em que coexistem pagamentos de PLR's distintas num mesmo semestre.

Assim há que se considerar que se cada PLR se refere a um ano exercício, não há proibição legal para que o Contribuinte receba estas num mesmo ano o que pode inclusive ocorrer num mesmo semestre, excetuando neste caso específico, a

regra do intervalo de seis meses, que a meu ver é aplicado para pagamentos oriundos de um mesmo acordo de PLR.

Neste quesito específico também não há que se falar em descumprimento as Regras formais para pagamento de PLR.

3.TERRITORIALIDADE

O acórdão recorrido entendeu que extensão do acordo negociações de PLR da matriz para suas filiais e vice-versa, fere o princípio da territorialidade sindical e que por este motivo restaria desnaturalizada a natureza de PLR dos pagamentos realizados para os empregados daquela unidade cujo sindicato da base não participou das negociações.

O Contribuinte alega em seu favor que a extensão dos pagamentos da PLR previamente pactuada teve como objetivo precípuo contemplar o maior número possível de funcionários a fim de estimular a integração do capital com o trabalho. Ao estender a aplicação da tradicional PLR pactuada pela matriz aos pequenos escritórios regionais “sem” acordo coletivo, a Contribuinte apenas flexibilizou a regra de limitação territorial de abrangência do Sindicato, conforme previsto pela CLT em seu artigo 619 e admitido pelo próprio Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

Ainda, que tal flexibilização também levou em consideração a envergadura institucional do Sindicato signatário da PLR da matriz, que noticiou orgulhosamente que “Os acordos firmados (...) têm servido como referência para outras categorias profissionais pelo Brasil”.

Por certo, o pagamento da PLR nos termos do Acordo Coletivo negociado, inclusive para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, configura direito adquirido dos empregados que se enquadrem nos critérios estabelecidos no instrumento coletivo, cumprindo assim regras trabalhistas de equiparação.

Destarte, concluo que o referido acordo coletivo de trabalho tem o condão de amparar a PLR paga aos seus empregados, inclusive aos trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos (outras unidades) daqueles da base territorial do sindicato.

Neste quesito específico também não há que se falar em descumprimento as Regras formais para pagamento de PLR.

Assim entendo pela reforma do acórdão recorrido quanto a PLR, devendo ser cancelado o auto de infração pois **não houve descumprimento dos requisitos de formalidade da PLR: pacto prévio, periodicidade e territorialidade**, assim não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR objeto do lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes