



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

**Processo n°** 12448.721032/2010-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-01.622 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 20 de junho de 2012  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** BNY MELLON GESTÃO DE PATRIMÔNIO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2007 a 30/09/2007

**LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.**

A lei 10.101/00 determina ampla capacidade negocial quando das tratativas acerca das regras que nortearão a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, mas também exige critérios claros e objetivos quando da negociação firmada.

Valores pagos a título de Plano de Participação nos lucros ou resultados em desacordo com o art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c lei 10.101/00 sujeitam-se às contribuições devidas à seguridade social.

**MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE. APLICABILIDADE SOMENTE SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.**

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n° 11.941/09. Como os fatos geradores se referem ao ano de 2007, o valor da multa aplicada foi calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, por ser mais benéfico ao contribuinte, não havendo que se falar em recálculo da mesma.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 12448.721032/2010-52  
Acórdão n.º **2803-01.622**

**S2-TE03**  
Fl. 2

---

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Amílcar Barca Teixeira Junior e Gustavo Vettorato.

*assinado digitalmente*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*assinado digitalmente*

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Natanael Vieira dos Santos e Osmar Pereira Costa.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve auto de infração lavrado, referente a contribuições devidas em razão de pagamentos advindos de Plano de Participação nos Lucros e Resultados, considerados como salário de contribuição.

A Decisão-Notificação – fls 358 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o auto de infração lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário tempestivo, alegando, em síntese, o seguinte:

- Imunidade da PLR prevista na constituição federal de 1988 (CF/88) para fins previdenciários, cuja auto-aplicabilidade esta atualmente, pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Os valores pagos a título de PLR são desvinculados da remuneração por expressa determinação constitucional; conseqüentemente, não procede a exigência formulada pelo AUTO por ofensa direta ao disposto no art. 7º, inciso XI, da CF/88
- O plano pactuado encontra-se de acordo com a lei 10.101/00, possuindo a recorrente um programa de PLR sério e criterioso.
- Ao contrário do que aponta a Fiscalização, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/00 não exige que sejam estabelecidos programas de metas, resultados ou prazos para que os empregados façam jus ao recebimento de PLR. Trata-se de mera faculdade das partes
- Ainda que as parcelas pagas pela recorrente aos seus empregados não pudessem ser caracterizadas como PLR, o que se admite apenas para fins de argumentação, o auto seria improcedente, na medida em que exige contribuições sobre ganhos eventuais.
- A multa de mora incluída no AUTO deve ser excluída do valor do crédito tributário, em razão da edição da Medida Provisória - MP - nº 449, de 03.12.2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009), que deu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 e introduziu o art. 35-A
- Requer o cancelamento do auto lavrado e a exclusão da multa de mora do valor do crédito tributário exigido no AUTO ou, senão isso, deve ficar limitada ao percentual de 20%..

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Oséas Coimbra

### DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

A lei 10.101/00 veio a efetivar a previsão constitucional trazida no art. 7º, XI, referente à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Complementando, a lei 8.212/91 em seu art. 28 § 9º, exclui a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com a lei 10.101/00, do conceito de salário de contribuição.

O Relatório fiscal informa:

1. Os documentos denominados "PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS" foram assinados por representantes dos empregados, do empregador e do sindicato da categoria.
2. Ausência de regras ser claras e objetivas no plano assinado.
3. Os Planos de Participação nos Lucros apresentados não trazem metas, resultados ou prazos pactuados previamente nem mesmo índices a serem atingidos pela empresa. Ainda, também não há qualquer menção a regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.
4. Atribui a um comitê de RH as funções de definir se haverá participação no lucro ou distribuição de resultados (embora o documento tenha o título de PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS) e de definir os percentuais do lucro eventualmente distribuído.
5. As avaliações foram feitas à revelia do atingimento de qualquer meta ou resultado pactuado previamente. Os valores são estipulados de forma soberana por este comitê, evidenciando ainda mais a natureza de pagamento feito por mera liberalidade do empregador e sem qualquer vinculação ao cumprimento de acordo prévio.
6. Apesar de intimada, a empresa não informou detalhadamente como o referido comitê calculou os valores pagos a cada empregado, deixando de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização.
7. Apresentou fichas de avaliação individual que não possuem qualquer relação de causa e efeito entre o instrumento de participação nos lucros e seu conteúdo. Exemplificando:

- a. Nas fichas apresentadas como sendo referentes à avaliação do primeiro semestre de 2007 (pagamentos feitos em setembro de 2007) constam datas de avaliação somente relativas ao mês de janeiro, faltando, portanto, a avaliação do restante do semestre
- b. Quesitos de avaliação totalmente subjetivos e genéricos são utilizados. Nas fichas de avaliação da funcionária Ana Paula Azevedo, relativas ao segundo semestre de 2006 e ao primeiro de 2007, constam como metas avaliadas: "Aprimoramento no inglês", "Aprimoramento em informática", "Atendimento eficiente à mesa" e "Aprofundamento da organização das atividades". Ainda, na ficha de avaliação do funcionário Bruno Mattos Cianelli, referente ao segundo semestre de 2006, constam como metas avaliadas: "Continuidade da gestão eficiente dos fundos de caixa", "Ter melhor conhecimento da legislação referente aos fundos", "Estar apto a discutir a criação de novos produtos na área de fundos". Cópia destas fichas foram anexadas a este Auto de Infração
- c. Consta da ficha de avaliação do funcionário Bruno Henrique Rocha de Oliveira relativa ao primeiro semestre de 2007, no campo das metas avaliadas, **que não foram traçadas metas**. Mesmo assim, este funcionário recebeu pagamentos a título de participação nos lucros em setembro deste ano. Cópia desta ficha foi anexada a este Auto de Infração.
8. Desproporcionalidade dos pagamentos feitos a título de participação nos lucros em relação aos salários/honorários dos segurados. Chegou-se a pagar a um único empregado quase 96 salários durante o ano de 2007 a este título, conforme planilha 01. A periodicidade (duas vezes ao ano) e essa desproporcionalidade na forma de distribuição deixam claro que este procedimento serve unicamente para mascarar remuneração.

**PLANILHA 01**

NOME	fev/07	SB	Q SB	set/07	SB	Q SB	TOT SB
ANA PAULA AZEVEDO	13.000,00	4.000,00 <sup>a</sup>	3,25	8.000,00	4.132,00	1,94	5,19
ANDRE LAGO JAKURSKI	90.000,00	7.000,00	12,86	150.000,00	10.303,00	14,56	27,42
BRUNA CAMMAROSANO ZOLINI	30.000,00	1.047,95	28,63	15.000,00	3.247,75	4,62	33,25
BRUNO H. ROCHA DE OLIVEIRA	-	-	-	22.000,00	3.000,00	7,33	7,33
BRUNO MATTOS CIANELLI	30.000,00	4.200,00	7,14	25.000,00	4.338,60	5,76	12,91
CAMILA ROSSI VIANNA DE SOUZA	24.000,00	10.000,00	2,40	50.000,00	10.303,00	4,85	7,25
CARLOS EDUARDO OLINTO	22.605,23	1.729,77	13,07	-	-	-	13,07
DELANO OCTÁVIO . <sup>o</sup> RGE FRANCO	733.304,72	33.000,00	22,22	742.548,08	33.000,00	22,50	44,72
ROBERTO DAVID BENISTI	396.437,62	8.288,00	47,83	407.754,73	8.561,50	47,63	95,46
RODRIGO DONATO OLIVEIRA	140.000,00	8.128,00	17,22	379.535,06	8.396,22	45,20	62,43
RODRIGO LUIS EBOLI	10.500,00	2.000,00	5,25	20.000,00	3.000,00	6,67	11,92
ROGÉRIO F. POPPE DE FIGUEIREDO	436.244,43	12.144,00	35,92	181.554,40	12.544,75	14,47	50,40
SOLANGE SROUR CHACHAMOVITZ	160.000,00	14.000,00	11,43	111.000,00	14.462,00	7,68	19,10

A empresa, em seu recurso, alega:

1. Imunidade da PLR prevista na constituição federal de 1988 (CF/88) para fins previdenciários, cuja auto-aplicabilidade esta atualmente, pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Os valores pagos a título de PLR são desvinculados da remuneração por expressa determinação constitucional; conseqüentemente, não procede a exigência formulada pelo AUTO por ofensa direta ao disposto no art. 7º, inciso XI, da CF/88
2. O plano pactuado encontra-se de acordo com a lei 10.101/00, possuindo a recorrente um programa de PLR sério e criterioso.
3. Ao contrário do que aponta a Fiscalização, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/00 não exige que sejam estabelecidos programas de metas, resultados ou prazos para que os empregados façam jus ao recebimento de PLR. Trata-se de mera faculdade das partes
4. Ainda que as parcelas pagas pela recorrente aos seus empregados não pudessem ser caracterizadas como PLR, o que se admite apenas para fins de argumentação, o auto seria improcedente, na medida em que exige contribuições sobre ganhos eventuais.
5. A multa de mora incluída no AUTO deve ser excluída do valor do crédito tributário, em razão da edição da Medida Provisória - MP - nº 449, de 03.12.2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009), que deu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 e introduziu o art. 35-A

Passamos a nos manifestar.

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

A lei 8.212/91 informa:

§ 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**;*

O art. 2º da lei 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, assim traz:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

O arcabouço normativo citado traz as linhas gerais que devem ser obedecidas pelas empresas quando da implementação de participações nos resultados ou lucros. Não cabe, na esfera administrativa, avaliar eventual inconstitucionalidade das leis em vigor. É o que também expressamente determina o art. 62 do regimento do CARF, aprovado pela portaria GMF nº 256, de 22 de junho de 2009.

*Ad argumentandum tantum*, o STJ já abordou a matéria sob o prisma suscitado.

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. INADMISSIBILIDADE.*

*I - O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, instituiu como direito do trabalhador a participação nos lucros da empresa, desvinculada de sua remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. A legislação aludida apenas poderá regulamentar a forma como será a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o entendimento expresso no dispositivo legal constitucional.*

*II - A norma encimada é de eficácia plena na parte em que desvincula a verba de participação nos lucros da empresa da remuneração, vedando a cobrança da contribuição social sobre tais valores. No que concerne à forma de participação nos lucros e na gestão da empresa tal norma constitucional é de eficácia contida, pois dependia de lei para sua implementação.*

*III - Nesse panorama, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 794/94, já era vedada a exigibilidade da contribuição social incidente sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados. Precedentes: REsp nº 283.512/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/03/2003, p. 190 e REsp nº 381.834/RS, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 08/04/2002, p. 153. IV - Recurso especial a que se nega provimento*

Resta assim demonstrado que a norma constitucional inculpada no art. 7º, inciso XI, é norma de eficácia contida, sendo válida sua implementação pela lei 10.101/00.

## DO PLANO DE PARTICIPAÇÃO CELEBRADO

Do que trazido aos autos, constatam-se várias irregularidades que demonstram que a recorrente não obedeceu às regras delineadas, senão vejamos.

1. A cláusula 02 do acordo determina:

a. "Cláusula 2a. Dos princípios - O Plano observará os seguintes princípios gerais:

- i. § 1º O Comitê de RH **será composto por 02 (dois) diretores e 02 (dois) Representantes dos Empregados da Estipulante;**
- ii. § 2º A Estipulante distribuirá, por Exercício Social, **um percentual do seu Lucro Líquido Contábil,** apurado segundo as normas contábeis consignados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade Fixados pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais normas legais e administrativas, considerando, em particular a dedução no lucro líquido do período os eventuais prejuízos acumulados, bem como a dedução da própria participação atribuída aos empregados, na forma prevista em lei.
- iii. § 3º **Poderá ainda** a estipulante optar pela distribuição de Resultados, **de acordo com o atingimento de metas gerais ou específicas, estabelecidas pela Diretoria.**
- iv. § 4º Caberá **exclusivamente ao Comitê de RH** definir, em decisão soberana, o percentual do Lucro Líquido Contábil a ser objeto da participação, em cada exercício. (...)
- v. § 6º **O Comitê** poderá decidir ampliar ou reduzir o percentual dos lucros a serem distribuídos, a cada exercício, sem que isso acarrete qualquer obrigação de manutenção do mesmo percentual para os exercícios posteriores.

b. Cláusula 5ª - Condições da forma de distribuição

- i. A distribuição dos lucros pela Estipulante condiciona-se aos seguintes acontecimentos e parâmetros(...)

- ii. b) ao desempenho individual dos empregados, a ser apurado **na forma do Programa de Avaliação de Desempenho, existente na Estipulante;**
- iii. Parágrafo único. O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias, conforme o instrumento geral que o instituiu."
- c. Cláusula 13 – Da renovação; revisão e alteração
- i. Compete **exclusivamente ao Comitê de RH da Estipulante** renovar, rever ou alterar a qualquer tempo, os critérios, condições e conceitos estatuídos neste Plano.
- ii. § 1º. As alterações propostas serão submetidas à apreciação da Comissão dos Empregados e, do Sindicato representante da Categoria Profissional, **para conhecimento.**
- iii. § 2º. Recusadas as alterações pela Comissão de Empregados, ou manifestada qualquer discordância pelo Sindicato, **caberá ao Comitê de RH deliberar pela manutenção ou não do Plano,** como se encontrava originariamente.

Das regras do PLR assinado, temos as seguintes conclusões:

A lei 10.101/00, em seu art. 2º, seja no inciso I ou II, determina expressamente a participação dos empregados e seu sindicato no ajuste das regras, seja através de convenções coletivas ou individualmente, por empresa.

No acordo assinado temos que um Comitê formado por empregados e representantes da empresa irá determinar o percentual do Lucro Líquido Contábil a ser objeto da participação, afastando indevidamente a participação do sindicato.

Outro ponto irregular seria o fato de que, apesar de a lei não determinar que seja quantificado, quando da assinatura do PLR, os valores a serem distribuídos, a norma determina a fixação dos direitos substantivos da participação, *contrario sensu* veda a entrega de tal responsabilidade completamente ao alvedrio do empregador, pois teríamos a esdrúxula situação de exigir padrões diferenciados de trabalho sem um contrapartida delineada.

Passo seguinte, há a previsão (§ 3º) de que o empregador, **unilateralmente**, pode optar pela distribuição de resultados, agora de acordo com o atingimento de metas gerais ou específicas, **estabelecidas pela sua Diretoria** – agora sequer o Comitê paritário participa as regras postas.

O parágrafo único da cláusula 5ª determina que “O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias”. Tais regras (doc. 04) não foram objeto de

acordo, pois não constam do PLR, sendo instrumento apartado, feito unilateralmente pela empresa, sem o aval dos empregados ou sindicato, outra irregularidade e a ser apontada.

Das avaliações trazidas, temos que não abrangem todo o período da distribuição, possuem elementos de extrema subjetividade, especialmente no quesito “Metas e Objetivos”, tais como “participar mais das discussões”, “desenvolver mais estudos”, “está na metade do caminho” etc., além de **não se demonstrar como aquela avaliação refletiu no valor pago a título de PLR**, informação imprescindível à transparência do processo. Não há como o empregado saber qual objetivo atingir, tampouco fiscalizar se o objetivo do plano, seja ele qual for, foi alcançado e de quanto terá direito de participação.

Qual a sistemática utilizada que desaguou em pagamentos de variaram de R\$ 21.000,00 a R\$ 1.475.852,80 pagos a um dos dirigentes? Nesse ponto, vale colacionar julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

*TRF4. APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº  
2003.71.07.011796-7/RS. D.E. Publicado em 16/07/2009*

(...)

*4. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, **quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados.***

(...)

O Min Luiz Fux, relator do REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010), transcreve excerto do acórdão hostilizado que resume o que se espera quando da formalização de planos de participação.

*"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados*

No RESP ° 856.160 - PR (2006/0118223-8) da Ministra Eliana Calmon traz elucidativa manifestação sobre o tema.

**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.

Vejamos seu voto.

O cerne da controvérsia discutida nos autos reside em se definir se o pagamento realizado pela empresa, a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as normas da MP 794/94, convertida na Lei 10.101/00, tem como consequência a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores. (...)

**Com efeito, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora, no caso a MP 794/94 e a Lei 10.101/00, por força da expressa previsão do art. 7º, XI, da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte: (...)**

Também a Lei 8.212/91 possui idêntica previsão no art. 28, § 9º, "j", condicionando a fruição do benefício fiscal em questão à observância da legislação específica. Confira-se(...)

À luz da previsão legal acima, portanto, **não se sustenta o argumento de que não existe lei determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica, pois, em tal situação, elas perdem essa característica e são tratadas como remuneração, assim entendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês, ou seja, a regra é a tributação, afastada apenas se cumpridas as exigências da lei isentiva.**

**Em outras palavras, para o gozo do benefício fiscal pretendido pela recorrente, torna-se indispensável a observância da disciplina da lei específica acerca da forma que deve ser creditada a participação nos lucros, como bem decidiu o Tribunal de origem. (...) Diante disso, tenho por devida a contribuição previdenciária se o creditamento da participação dos lucros ou resultados não observou as disposições legais específicas, como estabelece o art. 28, § 9º, "j", da Lei**

**8.212/91, e conforme bem decidiu o acórdão recorrido que, por isso mesmo, não merece quaisquer reparos**

A cláusula 13 avança nas irregularidades, ao estipular que um Comitê de RH **da estipulante** terá total autonomia para renovar, revisar e alterar o plano, dando apenas ciência à Comissão dos Empregados, em total discordância com a lei 10.101/00, dando ampla liberalidade ao empregador para alterar as normas postas da forma que bem entender.

Como bem trazido pela recorrente, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais de nº 9202-00.503, de relatoria do Conselheiro Elias Sampaio, aponta importantes considerações, que transcrevo.

*O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794/94 devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-decontribuição à observância da legislação de regência.(...)*

**A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.**

(...)

*Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, **cumulativamente:***

*a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, **integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato** da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;*

*b) Do resultado dessa negociação **deverão constar regras claras e objetivas** quanto a fixação dos direitos substantivos e quanto a fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, **mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;***

*c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;*

d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;

f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

(...)

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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 acordo, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, ni verbis:

Resta patente que as regras devem ser claras e objetivas, devendo também constar elementos efetivos de aferição que comprovem o alcance ou não do que proposto e nada disso consta do PLR acostado, nem regras claras, tampouco critérios objetivos de aferição. Vejamos jurisprudência deste Conselho.

*PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS (PLR). DEDUTIBILIDADE.*

*A dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria. (...) Processo nº 13808.000154/2002-28. Acórdão n' 1803-00.467. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Turma Especial. Sessão de 08 de julho de 2010.*

Temos assim que a Participação nos Lucros e Resultados, na forma pactuada, se desvirtua do que preconizado em lei. O PLR firmado confere ao empregador vasta liberalidade na condução da distribuição do benefício, estando ausentes a objetividade e clareza necessárias ao instrumento, além de indevidamente afastar os empregados e sua representação sindical do processo de construção e efetivação do plano, bem como a ausência de elementos efetivos de aferição.

A falta de regras claras permite inclusive distorções de pagamento como a que demonstrada na planilha 01, onde somente alguns recebem altas retribuições, em total descompasso com os demais empregados, o que também é vedado pelo ordenamento pátrio. A distribuição de forma desequilibrada comprova a falta de critérios uniformes com claro direcionamento de benefício a uma pequena parcela de empregados/dirigentes.

As avaliações existem por certo, mas não atendem ao que preconizado na lei 10.101/00, dando margem a todo tipo de manipulação por parte do empregador, em desacordo com a norma que rege o tema.

Por certo que a legislação confere ampla autonomia negocial quando da implementação de PLR, mas há que existir parâmetros, seja quais forem, e sempre explanados de forma clara e objetiva, o que não ocorre *in casu*.

Vejamos o disposto no art. 28,I da lei 8.212/91, que versa sobre o conceito de salário de contribuição:

*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)*

Percebe-se a abrangência do conceito, traduzindo a preocupação do legislador com a amplitude da base de cálculo de importante receita previdenciária. Mesmo que tais verbas remuneratórias não sejam pagas mês a mês, estão abarcadas pela norma, uma vez que esta alcança todo e qualquer rendimento pago, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, nos exatos termos da Constituição e da Lei 8.212/91, posto que atreladas ao efetivo exercício da atividade laboral, comprovando sua natureza salarial, inclusive na linha dos precedentes jurisprudenciais já transcritos - REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010) e RESP ° 856.160 - PR (2006/0118223-8) e ainda em recente decisão também da Corte Superior:

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.NECESSIDADE.*

(...)

**2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.**

**3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.(...) REsp 1264410 / PR. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. DJe 11/05/2012**

Tudo de acordo com o parágrafo 10 do artigo 214 do Decreto 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social.

*Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

*X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

(...)

**§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.**

Não obedecidos os critérios determinados pelo art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c a lei 10.101/00, seja pelas regras obscuras, seja pelo alijamento dos empregados e sindicatos da elaboração e manutenção do plano, critérios objetivos de aferição, além da flagrante discrepância dos valores pagos, tenho que os importâncias distribuídas se enquadram no conceito de salário de contribuição, sujeitos assim à contribuição previdenciária.

### **.DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA**

A multa aplicada tem seu valor determinado pela legislação em vigor. A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para sua aplicação. A presente multa encontra fundamento nos dispositivos legais trazidos no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD.

No entanto, o art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente apenas quando esta seja mais benéfica ao contribuinte.

Os valores da multas referentes a descumprimento de obrigação principal foram alterados pela MP 449/08, de 03.12.2008, convertida na lei n º 11.941/09. Como os fatos geradores se referem ao ano de 2007, o valor da multa aplicada foi calculado segundo o art. 35 da lei 8.212/91, na redação anterior a lei 11.941/09, com valor de 24%.

A multa trazida pela lei 11.941/09, por se tratar de lançamento de ofício, é a prevista no art. 35-A, que reproduzo.

*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).*

Processo nº 12448.721032/2010-52  
Acórdão n.º 2803-01.622

S2-TE03  
Fl. 16

---

Tal percentual atinge o montante de 75% que, por ser mais prejudicial ao contribuinte, não deve ser aplicado, não havendo assim que se falar em recálculo da multa aplicada.

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

*assinado digitalmente*

Oséas Coimbra - Relator.