



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

Processo n° 13888.003804/2010-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.977 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2006

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) que lhe

negaram provimento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci na sessão anterior.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente 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 Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2403-002.116, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.225.650-3) relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados, não descontada pela empresa, referente às competências 06/2005 e 06/2006, no montante de R\$ 208.609,03.

Segundo Relatório Fiscal, o lançamento refere-se às contribuições devidas a Seguridade Social, destinam-se aos Terceiros – Salário-Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas e/ou creditadas a título de PLR Programa de Participação nos Lucros e Resultados pagos e/ou creditadas em desacordo com a Lei 10.101 de 19/12/2000. O fato gerador das contribuições sociais apuradas e lançadas foi o pagamento das verbas relativas ao Programa de Participação nos Lucros e ou Resultados PLR durante as competências 06/2005 e 06/2006, conforme planilha demonstrativa constante do Anexo I do Relatório Fiscal.

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 52/81.

A 12ª Turma da DRJ-RJ julgou parcialmente procedente, reconhecendo a extinção do crédito tributário da competência 06/2005, em função da decadência, mantendo, no entanto, o crédito tributário referente à competência 06/2006.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 299/330, atacando a decisão de primeira instância e reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 335/369, DEU PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, para se excluir, na competência 06/2006, o Código de levantamento PL PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PLR. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - REGULARIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram a autuação, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade da autuação.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - PLR - REGRAS CLARAS E OBJETIVAS - REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 10.101/2000 - LIBERDADE PARA FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS E CONDIÇÕES POR MEIO DE NEGOCIAÇÕES

A jurisprudência do CARF, nos dizeres de Elias Sampaio Freire (Freire, Elias Sampaio. A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de contribuições previdenciárias. In Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Freire, Elias Sampaio. Peixoto, Marcelo Magalhães (coords). São Paulo: MP Ed., 2012. p. 9.) aponta no sentido de que a Lei 10.101/2000 não traz regras detalhadas, justamente porque privilegia a participação dos empregados, seja indiretamente por intermédio dos respectivos sindicatos, seja diretamente por intermédio de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por meio de negociação. Ademais, nem poderia a autoridade fiscal criar critérios subjetivos no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, caput, da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido

Às fls. 370/378, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **aspecto temporal em que se considera cumprido o requisito da necessidade de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, nos ditames da Lei 10.101/2000**. No caso dos autos, o colegiado entendeu que a formalização do acordo pode ser posterior ao início do período de apuração do lucro. Já segundo o acórdão paradigma, deve-se considerar como adimplido mencionado requisito quando observado anteriormente ao exercício de apuração do lucro ou resultado. Entender como no julgado proferido nos presentes autos é conceder à legislação de regência interpretação teratológica, pois distorce a *mens legis* presente na legislação da Participação dos Lucros e Resultados, já que se infere da norma a anterioridade das regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, descritas em convenção ou acordo coletivo, formalizado previamente ao exercício de aferição do lucro e resultado, para, ulteriormente, imunizar-se o pagamento do benefício surgido pelo cumprimento dos dispositivos legais.

Às fls. 390/392, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre os **requisitos legais para o pagamento a título de PLR diante da inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado**.

Devidamente citado, o Contribuinte, às fl. 397/404, apresentou contrarrazões, combatendo o mérito, reiterando os fundamentos já levantados anteriormente.

Após, vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

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

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (DEBCAD nº 37.225.650-3) relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados, não descontada pela empresa, referente às competências 06/2005 e 06/2006, no montante de R\$ 208.609,03.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Ordinário.

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

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

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

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

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

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

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

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

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

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

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

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº

3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei 10.101/2000

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

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

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

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

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

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

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

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

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

- I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação
- II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sendo assim, a meu ver a PLR **pode ser assinada até a data do efetivo pagamento realizado aos trabalhadores**, pois a Lei não impôs limite temporal para a celebração dos acordos, isso ocorre por que, é notório que um conjunto de fatores de ordem burocrática, são conjugados até a finalização destes acordos.

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 esclarece a fiscalização como se deram estes pagamentos e em quais documentos possuem esteio:

Assim sendo, os valores distribuídos a título de participação nos resultados em junho de 2005 referem-se ao programa de metas de abril de 2004 a março de 2005 (ano-base 2004). Aqueles quitados em junho de 2006, por sua vez, decorrem dos resultados obtidos no período de abril de 2005 a março de 2006 (ano-base 2005) e assim sucessivamente. Neste sentido, verifica-se dos instrumentos em anexo (docs. 18 e 19), os mesmos que foram entregues e examinados pela Autoridade Fiscal, ambos assinados em 30 de junho de 2006:

- a) que o doc. 18 corresponde ao Acordo válido para o período de abril de 2005 a março de 2006, ano-base 2005, com pagamento da participação em junho de 2006;*

b) que o doc. 19 corresponde ao Acordo válido para o período de abril de 2006 a março de 2007, ano-base 2006, com pagamento da participação em junho de 2007.

O pagamento feito em junho de 2005, a título de participação nos lucros ou resultados não é, portanto, justificado por qualquer desses documentos (assinados em junho de 2006), e sim pelo Acordo referente ao ano-base 2004 (doc. 17), ora anexado, que foi assinado em junho de 2005.

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

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

Embora no mérito, quanto a tese, eu negue provimento ao recurso da Fazenda Nacional, não posso deixar de observar que a obrigação principal já restou mantida pelo colegiado nesta sessão de julgamento, e assim com base no procedimento por mim adotado regularmente, em se tratando de obrigação acessória cuja principal já restou mantida, deve esta ter o mesmo destino.

Ressalto que este não é o entendimento da maioria do Colegiado, para os quais são devidas as contribuições previdenciárias em sua integralidade, sendo provido o Recurso da Fazenda Nacional desde a tese de mérito.

Assim conheço e julgo procedente o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes