



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

**Processo nº** 13896.002990/2010-13  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.430 – 2ª Turma  
**Sessão de** 22 de outubro de 2014  
**Matéria** OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PLURAL EDITORA E GRÁFICA LTDA.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE INFORMAR FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Elias Sampaio Freire.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 04/11/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Adriano Gonzales Silverio (suplente convocado), Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

## **Relatório**

Em face de Plural Editora e Gráfica Ltda., foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/42, para cobrança de multa em razão da apresentação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias do período de 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006, mais especificamente em razão da ausência de informação sobre as contribuições lançadas nos processos 13896.002986/2010-47, 13896.002987/2010-91 e 13896.002988/2010-36 sobre pagamentos de participação nos lucros e resultados – PLR.

De acordo com a fiscalização, os pagamentos a título de PLR estariam em desacordo com a legislação de regência (i.e. Lei 10.101/2000) e, assim, sujeitos a incidência das contribuições previdenciárias a cargo da empresa (nos termos do art. 28 c/c § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91). Na opinião da fiscalização, tais pagamentos teriam desrespeitado a necessidade de negociação coletiva prévia anterior ao pagamento (art. 2º da Lei 10.101/2000).

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 2402-03.050, que se encontra às fls. 222/225 e cuja ementa é a seguinte:

*“DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE INFORMAR FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ARQUIVAMENTO DO INSTRUMENTO DECORRENTE DA NEGOCIAÇÃO COLETIVA NO FINAL DO PERÍODO BASE. CRITÉRIO JURÍDICO NÃO PREVISTO NA LEI Nº 10.101/00.*

*Estando o programa de participação de resultado da empresa atrelado à existência de lucro e podendo este ser aferido devidamente ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR, não há que se exigir que o instrumento decorrente da negociação coletiva seja firmado e arquivado “previamente”, com mais antecedência, tal como sugere o art. 2, inc. II, da Lei nº 8.212/91.*

*Recurso voluntário provido.”*

A anotação do resultado do julgamento indica que a turma, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer a total improcedência dos créditos tributários ora exigidos.

Intimada do acórdão em 25/10/2012 (fls. 226), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 227/236), sustentando divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos nº 206-01.344 e 2401-00.545, no tocante ao prazo de anterioridade do fechamento do acordo para pagamento da PLR.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-246/2013, de 20/03/2013 (fls. 239/241).

Intimado sobre a admissão do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 247/254.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O recurso foi interposto em razão da divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos nº 206-01.344 e 2401-00.545. Os acórdãos paradigmas encontram-se assim ementados:

### Acórdão n.º 206-01.344

*“PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PREVISÃO CONSTITUCIONAL - EFICÁCIA CONTIDA - REQUISITOS LEGAIS - NÃO OBSERVAÇÃO - INCIDÊNCIA.*

*O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal/1988 não tem aplicação imediata pois prevê regulamentação por meio de lei ordinária. A participação nos lucros e resultados só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da MP 794/1994 que após várias edições foi convertida na Lei nº 10.101/2000, desde que paga de acordo com os referidos diplomas legais. (...)”*

Acórdão n.º 2401-00.545

*“PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS -PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91. (...)”*

No presente caso, o acórdão recorrido entendeu que a Lei 10.101/2000 não fixou prazo específico, mas apenas que o acordo para o pagamento da PLR fosse anterior ao pagamento, enquanto nos termos do segundo paradigma cuja ementa foi acima transcrita o acordo deveria ser celebrado previamente ao exercício de aferição.

Destarte, patente a divergência, razão pela qual conheço do recurso especial interposto.

Como já me manifestei no julgamento do processo 35366.001448/2005-07, na sessão de 06/05/2014, acórdão 9202-003.192, a Constituição Federal, em seu art. 7º, XI, estabelece como direito fundamental dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados – PLR da empresa, de forma desvinculada de seu salário. Este direito fundamental está sujeito, nos termos da própria constituição, a regulamentação por lei, *verbis*:

*“Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social: ...*

*XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. ...”*

Além de estabelecer direito fundamental dos trabalhadores, o dispositivo constitucional acima transcrito, ainda que de modo indireto ou implícito, estabelece limite ao poder de tributar, particularmente ao poder da União de instituir fontes para custeio da seguridade social sobre valores pagos a título de PLR nos limites definidos em lei.

Observando os limites estabelecidos pelo Constituinte, o legislador incluiu no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 a alínea "j", que determinou a exclusão dos pagamentos a título de PLR feitos em conformidade com a lei da base de cálculo das contribuições previdenciárias:

*“Art. 28. ...*

*§ 9º. Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: ...*

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

Para a regulamentação da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa foi editada a Medida Provisória 794/94, sucessivamente reeditada até a sua conversão na Lei 10.101/2000.

Respeitados os critérios estabelecidos pela Lei 10.101/2000, a PLR paga aos trabalhadores deve ser entendida como desvinculada do salário e, por conseguinte, não integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sustenta a Recorrente que os pagamentos a título de PLR analisados nestes autos desrespeitaram o requisito estabelecido pela Lei 10.101/2000 quanto a necessidade que o acordo estivesse fechado antes do início do exercício em que ocorreu o pagamento.

Como já referido, no caso dos autos o acórdão recorrido entendeu que a Lei 10.101/2000 não prevê prazo específico a ser respeitado entre a data da conclusão das negociações e o pagamento, determinando apenas que aquela seja anterior a este e vedando quaisquer antecipações.

Sustenta a Recorrente que o curto espaço de tempo entre a conclusão das negociações e o pagamento das primeiras parcelas descaracterizaria a natureza da verba paga a título de PLR, na medida em que os trabalhadores não teriam conhecimento prévio dos critérios e metas a serem cumpridos para obtenção do benefício.

São relevantes para a solução da controvérsia o arts. 2º, *caput*, e § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, abaixo transcritos com a redação vigente à época dos fatos:

*“... 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. ...*

*Art. 3º. ...*

*§ 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. ...”*

O *caput* do art. 2º vincula o pagamento da PLR aos termos de negociação entre trabalhadores e empresa, com intervenção do sindicato. De referido artigo extrai-se que o pagamento da PLR depende dos termos negociados entre trabalhadores e empresa, o que significa dizer que tal pagamento depende de estarem concluídas tais negociações.

Esta conclusão é corroborada pela primeira parte do disposto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, acima transcrito, isto é, pela vedação expressa ao pagamento de antecipações da participação nos lucros ou resultados da empresa, assim entendidas quaisquer pagamentos feitos antes do fechamento das negociações.

Nada obstante, nem os referidos dispositivos nem qualquer outro da citada lei estabelecem prazo mínimo a ser respeitado entre a data da conclusão da negociação e o pagamento da PLR.

Ante a inexistência de previsão explícita de prazo na Lei 10.101/2000, não se pode dizer que pagamento de PLR no mesmo exercício em que concluídas as negociações do respectivo acordo violam diretamente a legislação de regência.

Cumpra-se analisar se, apesar de não estabelecido de forma explícita, por algum motivo deveria a anterioridade requerida pela Recorrente estar implícita na Lei 10.101/2000.

Arguiu-se, em termos gerais, que uma análise sistemática e teleológica da legislação de regência da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa levaria à conclusão da necessidade do estabelecimento de tal anterioridade mínima.

Isto porque, levando em conta que o pagamento da PLR deve ter como premissa o atingimento de metas preestabelecidas em negociação coletiva, apenas depois de concluídas as negociações é que os trabalhadores teriam conhecimento das tais metas a serem atingidas. As negociações deveriam assim ser concluídas no exercício anterior àquele em que os trabalhadores buscarão atingir as metas combinadas e no qual eles serão avaliados pelo cumprimento delas.

Com a vênia dos que assim entendem, penso que estas considerações não são suficientes para afirmar que exista um prazo ou requisito de anterioridade implícito na Lei 10.101/2000 e que, para atender a tal requisito, seja necessário que as negociações estejam concluídas no ano anterior ao pagamento da PLR.

Uma das premissas da Lei 10.101/2000 é a de que o plano PLR deva ser fruto de negociações entre empresa e trabalhadores, estes representados diretamente pelo sindicato ou ao menos apoiados pela intervenção dele.

Desta necessária participação dos trabalhadores na negociação do plano de PLR advém que eles têm ciência do que se negocia e também têm o poder de influir no resultado das negociações.

Se os trabalhadores têm ciência do que é negociado e têm poder de influir no resultado do acordo, despidendo que precisem aguardar até o exercício seguinte à data da conclusão das negociações para receber a PLR.

Não refuto a ideia de que tal anterioridade seja necessária apenas em razão de não haver tal previsão explícita na Lei 10.101/2000. Em verdade não vislumbro razoabilidade ou proporcionalidade na interpretação que leva a tal entendimento.

Pretende-se com tal interpretação proteger o direito dos trabalhadores de estarem cientes das metas que terão de cumprir para fazer jus a PLR. Contudo, este direito já é garantido pela Lei 10.101/2000, na medida em que determina como necessária a participação dos trabalhadores e a intervenção dos sindicatos na negociação do plano de PLR.

Não atende aos critérios de razoabilidade de proporcionalidade estabelecer uma condição adicional àquelas já estabelecidas expressamente pela Lei 10.101/2000 se o direito a que se pretende dar proteção já está garantido por outros meios, estes também expressamente previstos na legislação em análise.

Por outro lado, é necessário ressaltar que as negociações devem ter por fundamento metas ou critérios ainda a apurar. Isto é, não se exige que estejam concluídas antes do exercício em que ocorra o pagamento, mas devem ser concluídas antes do fim do período base eleito para a apuração dos critérios que servirão de base para a fixação dos direitos subjetivos dos trabalhadores, dos valores de PLR a pagar.

Aplicando as considerações acima aos fatos do caso, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

O presente auto de infração foi lavrado para cobrança de multa em razão do descumprimento de obrigação acessória, especificamente em razão da ausência da prestação de informações sobre as contribuições lançadas nos processos 13896.002986/2010-47, 13896.002987/2010-91 e 13896.002988/2010-36.

Assim, conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração do processo 13896.002986/2010-47 (fls. 70/71, cuja acusação básica se repete nos demais), o único óbice ao reconhecimento da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos ora discutidos nestes autos é que o acordo para o pagamento da PLR com base no exercício de 2005 foi datado de 27/10/2005 e protocolizado junto ao Sindicato em 03/11/2005, desrespeitando a necessidade de estipulação prévia ao exercício que entendeu o agente fiscal determinada pela Lei:

*“6. DOS LEVANTAMENTOS - Este AI é composto pelos seguintes levantamentos:*

*• PL - PLR Participação de Empregados.*

*6.1. A empresa pagou aos seus empregados valores relativos à participação nos lucros e resultados a segurados empregados, inclusive administradores na qualidade de segurados empregados sem contudo, observar o que prescreve a legislação de regência - Lei 10.101/2000.*

*6.2. Os pagamentos foram efetuados nos meses de janeiro/2006; março/2006 e dezembro/2006 cujos valores seguem discriminados.*

| competencia | valor      |
|-------------|------------|
| 01/2006     | 719.610,76 |
| 03/2006     | 717.234,89 |
| 12/2006     | 9.004,06   |

*6.3. O pagamento de valores a segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa esta disciplinado na Lei n.º. 10.101/00 notadamente no estabelecimento das regras e condições;*

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

*• Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*• Convenção ou acordo coletivo.*

6.5. A Empresa optou pelo procedimento descrito no Art. 2º, I, da 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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.*

6.6. A empresa apresentou documento intitulado "Programa de Participação nos Resultados da Plural Editora e Gráfica Ltda abrangendo o período de dezembro de 2005 datado de 27/10/2005 e protocolizado junto ao Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Gráficas de Barueri, Osasco e Região em 03/11/2005 restando configurado a extemporaneidade do documento.

6.7. 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, dentre os quais, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

6.8. Intimada a apresentar os documentos relativos ao PLR restou comprovado que os procedimentos adotados pela empresa no tocante ao Programa de Participação nos Resultados não atende ao previsto na legislação que rege a matéria, senão vejamos:

6.9. O citado documento, datado de 27/10/2005 foi protocolizado junto ao Sindicato dos Trabalhadores na Indústrias Gráficas de Barueri, Osasco e Região em 03/11/2005.

**6.10. Note-se que apenas no final do exercício (27/10/2005) a empresa elaborou programa de participação nos resultados abrangendo o período iniciado em 01/01/2005, não atendendo ao disposto na legislação no que concerne à estipulação prévia das condições para a participação nos resultados.**

**6.11. É flagrante a desobediência à legislação no que tange à estipulação prévia das condições para a participação nos resultados." (grifei)**

Verifica-se, assim, que o período base eleito para a apuração dos critérios de fixação dos valores de PLR a pagar correspondia ao ano civil (i.e. janeiro a dezembro) e que o acordo foi concluído em outubro, portanto antes do fim do período base eleito para a apuração dos critérios que serviram de base para a fixação dos direitos subjetivos dos trabalhadores, dos valores de PLR a pagar.

Não ocorrendo o óbice apontado pela fiscalização, não se pode dizer que houve ausência de informação acerca de fatos geradores no preenchimento das obrigações acessórias pelo contribuinte.

Deste modo entendo que não merece reforma o entendimento adotado no acórdão recorrido, conforme seus fundamentos abaixo transcritos:

*“(...) No presente caso, a Recorrente utilizou como critério para o pagamento da PLR a existência de Lucro antes do Custo Financeiro, Imposto de Renda, Depreciação e Amortização e Lucro antes da Depreciação e Amortização. Caso essa meta fosse atingida, o pagamento seria realizado a cada empregado com base num valor predeterminado, sujeito a alterações em virtude (i) do tempo do trabalhador na empresa ou (ii) das faltas injustificadas que possuir*

*Estando o programa de participação de resultado da empresa atrelado à existência de lucro e podendo este ser aferido devidamente ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR, não há qualquer plausibilidade em se exigir que o instrumento decorrente da negociação coletiva seja firmado e arquivado “previamente”, tal como sugere o art. 2, inc. II, da Lei nº 8.212/91.*

*Caso assim não se entenda, estar-se-á criando interpretações restritivas ao arripio da Lei nº 10.101/00, contribuindo para a instabilidade jurídica do direito constitucional do trabalhador ao recebimento da PLR desvinculada do salário, conforme prevê o art. 7º, inc. XI, da CF/88, haja vista que a referida Lei não prevê qual o prazo para se firmar e arquivar o instrumento decorrente da negociação coletiva. (...)”*

Destarte, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad