



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



<b>Processo nº</b>	14474.000339/2007-29
<b>Recurso nº</b>	Especial do Procurador
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-007.478 – CSRF / 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	29 de janeiro de 2019
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas ou objetivos, previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora), Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Luciana Matos Pereira

Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-001.963 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2 Seção de Julgamento do CARF, em 22 de agosto de 2011, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 299:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/12/2001

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR.  
OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

Recurso de ofício Negado

Foram opostos **embargos de declaração** pela **Procuradoria da Fazenda**, fls. 311 e seguintes, mas não foram admitidos, conforme se extrai do Despacho de fls. 319 e seguintes.

No que se refere ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional referido anteriormente, fls. 322 a 332, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 362 a 365, para rediscutir a existência de acordo prévio ao exercício para o qual estava previsto o pagamento referente à Participação nos Lucros ou Resultados.

Em seu **recurso, aduz a Fazenda**, em síntese, que:

a) verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício, quais sejam, existência de acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas;

b) é indiscutível que houve vulneração do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados no último mês do período de apuração;

c) restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua

exclusão do salário de contribuição, **haja vista ausência de acordo formalizado previamente à apuração do lucro ou resultado;**

d) 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, 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, o que se verificou nos autos.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, fls. 372 e seguintes:

a) em que pese a decisão haver definido datas razoáveis como critério de legalidade, a hermenêutica não disponibiliza instrumentos que possam ser usados, no labor interpretativo, como **a própria matéria prima para plasmar um direito material que não existe no texto original**. No caso, embora a Lei de Regência (Lei 10.101/2000) definia, claramente, que os **instrumentos decorrentes da negociação poderão considerar, entre outros, os critérios e condições previstos nos incisos I e II, do § 1º do art. 2º**, sendo que a exigência de pactuação prévia foi prevista tão somente para os critérios do inciso II (programas de metas, resultados e prazos) e **não para os critérios do inciso I (índice de lucro)** e sendo, por último, **que o critério adotado pela negociação entre a Contribuinte e os sindicatos trabalhistas foi, justamente, o do inciso I (índice de lucro)**, a interpretação dada pelo acórdão apresentado pelo Recorrente é a da que a **pactuação prévia é imprescindível em qualquer espécie ou forma de negociação para fins de Participação nos Lucros, sob pena de sujeitar a distribuição de lucros à incidência tributária, a despeito, frise-se, da Lei de Regência dispor em sentido oposto**;

b) é como se a letra da Lei 10.101/2000, ao dispor claramente que os instrumentos “poderão considerar, entre outros”, quisesse determinar que os instrumentos deverão considerar, obrigatória e inexoravelmente, o disposto no inciso II, ou seja, programas de metas, resultados e prazo pactuados previamente;

c) ainda que a negociação fosse iniciada ao final do primeiro trimestre (como pretende a Recorrente) e se estendesse até o final do segundo, a Lei determina que em caso de impasse sejam utilizados os mecanismos de mediação ou arbitragem, os quais tampouco teriam solução antes de seis meses (no mínimo), já que, só para se formar a composição da Câmara arbitral já é demandado prazo equivalente;

d) não é possível afirmar, com absoluta certeza, que a *mens legis* é no sentido de que toda pactuação deve ser prévia ao término do ano base, não apenas por que a Lei cuidou de definir o limite temporal apenas para as hipóteses do Inciso II, como também por que previu a hipótese de impasses prolongados para a conclusão das negociações;

e) cabe ter em conta que, no caso em questão, as negociações se prolongaram, mas foram concluídas antes do término do exercício e, ainda mais importante, cerca de três meses antes da publicação dos resultados;

f) o próprio acórdão utilizado pela Recorrente como paradigma se baseia nos mesmos fundamentos que justificam manter o acórdão recorrido;

g) se as partes não pudessem mais, após a data sugerida pelo Acórdão paradigma, ajustar o acordo para pagamento de Participação nos Lucros sem onerar ainda mais a Companhia com encargos tributários, simplesmente não poderia haver distribuição de lucros naquele ano;

h) a interpretação em questão – ao impedir a Participação nos Lucros imune tal como idealizada – resulta em um grave desserviço à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho;

- i) o próprio acórdão esclarece qual é a razão do cuidado com o prazo para conclusão das negociações “antes do término do período a que se referem”;
- j) cabe lembrar que a estipulação das regras foi efetuada pela Contribuinte em negociação com os Sindicatos, antes do término do período a que se referem;
- k) exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo;
- l) tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, não se pode cogitar em anormalidade no caso de acordo firmado entre as partes e o consequente pagamento ocorrer posteriormente a apuração dos lucros e resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto;
- m) não se pode vislumbrar qualquer irregularidade em tal conduta, notadamente quando a verba atingiu seu fim precípua, insculpido na Constituição Federal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

### 1. Do conhecimento.

Aduz a Contribuinte que os dispositivos que deveriam ter sido objeto da divergência seriam os constantes da MP 794/1994 e não os da Lei 10.101/2000, por não estar ainda em vigor à época.

Não assiste razão à Recorrida, nesse ponto, tendo em vista que a decisão recorrida expressamente tratou da Lei 10.101/2000 e, não havendo embargos para sanar eventual vício, correta foi a divergência apontada pela Procuradoria da Fazenda com base na mencionada lei.

Portanto, conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

### 2. Da participação nos lucros

Conforme consta do **Relatório Fiscal de fls.16 a 20**, o lançamento teve por finalidade **apurar e constituir as contribuições devidas à Seguridade Social, no período de 04/2001 a 12/2001**, correspondente à parte dos empregados, patronal, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho RAT, e terceiros (**SALÁRIO EDUCAÇÃO, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE**), incidente sobre pagamento de **valores atribuídos aos empregados a título PLR no decorrer do ano de 2001**, referente ao exercício 2000, não atendendo a legislação em vigor e ao Acordo fintado.

Segundo o referido relatório fiscal, **o acordo foi assinado em 07/12/2000, no final do exercício**, vindo violar o inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 19 de

dezembro de 2000, que estabelecia que o acordo deveria ser feito previamente, antes do início do exercício do pagamento da PLR.

Com o propósito de **delimitar a controvérsia**, cabe ressaltar que foi admitida a rediscussão relativa à **existência de acordo prévio ao exercício para o qual estava previsto o pagamento referente à Participação nos Lucros ou Resultados**.

Para uma **interpretação sistemática** da matéria, mostra-se pertinente partir do **histórico do instituto em comento**. Assim, utilizando-me da clareza do Ministro Dias Toffoli, quando do julgamento do RE 569.441/RS, com repercussão geral reconhecida, transcrevo trechos do seu voto:

**No Brasil, no plano normativo, a participação nos lucros surge, pela primeira vez, em 1943. Arnaldo Sussekind** (Instituições de Direito do Trabalho. 21. ed. atual. São Paulo: Ltr, 2004. v. 1), na condição de **Ministro do Trabalho, promoveu a modificação do art. 621 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT)**, visando à inserção da matéria em convenções e acordos coletivos de trabalho.

Dispõe o citado art. 621 da CLT: “Art. 621. As Convenções e os Acordos poderão incluir entre suas cláusulas disposição sobre a constituição e funcionamento de comissões mistas de consulta e colaboração, no plano da emprêsa e sobre participação, nos lucros. Estas disposições mencionarão a forma de constituição, o modo de funcionamento e as atribuições das comissões, assim como o plano de participação, quando fôr o caso” (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28/2/67).

**Já na Constituição de 1946, a participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa ganhou contornos constitucionais, a partir do que previa o inciso IV do art. 157. A Constituição de 1967, por sua vez, também tratou da matéria no inciso V do art. 158, mas excluiu do texto o caráter obrigatório e direto da participação nos lucros.** O fato, no entanto, é que, tanto em um caso, como em outro, essas disposições normativas continuavam a ter um caráter meramente simbólico, não tendo os esforços empreendidos na regulamentação da matéria merecido a devida atenção por parte dos interessados nas negociações coletivas.

Celso Bastos, em **Comentários à Constituição de 1988**, lembra que os obstáculos foram de toda ordem, “primeiro por se tratar de participação direta, segundo por não se configurar claramente sua natureza jurídica, pois se salarial, as empresas não tinham condições de suportar os ônus decorrentes dos encargos sociais incidentes sobre as quantias distribuídas” (Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2, p. 444).

No período que antecedeu a Constituição de 1988, a doutrina brasileira, influenciada pela legislação infraconstitucional (CLT, art. 457, § 1º), na qual as percentagens eram consideradas como **integrantes do salário**, posicionava-se, com tranquilidade, pela natureza jurídica salarial das parcelas percebidas a título de **distribuição de lucros**. Na jurisprudência, a matéria encontrava-se até mesmo **sumulada no verbete nº 251 do TST**, no qual se classificava a participação nos lucros paga habitualmente como salarial, para todos os efeitos legais.

**Modificação substancial na natureza jurídica da participação dos empregados nos lucros da empresa ocorreu a partir da Constituição de 1988, em face do estatuído pelo art. 7º, XI, que expressamente desvinculou da remuneração essa parcela. Em consequência disso, a participação nos lucros não mais constitui salário no sistema legal brasileiro.** Dispõe o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal: “Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem 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.**" No mesmo sentido vai o § 4º do art. 218 da Constituição, o qual dispõe que “[a] **lei apoiará e estimulará as empresas (...) que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho**”. (...).

A evolução histórica do instituto da PLR que, por tamanha relevância, passou a integrar o texto constitucional, revela o seu **objetivo de estimular as empresas a adotarem planos de participação nos lucros em favor de seus empregados, sem o ônus de que essa prestação fosse conceituada como salário.**

Diante da eficácia limitada da norma constitucional acerca da PLR, foi editada a MP 794/94, posteriormente convertida na Lei 10.101/2000.

A mencionada Lei é dotada de conceitos vagos, tais como: "**regras claras e objetivas**", "**regras adjetivas**", "**mecanismos de aferição**", "**pactuados previamente**", de modo a exigir do intérprete um maior esforço voltado à análise dos dinâmicos casos concretos.

Nesse cenário, surge, no caso ora analisado, a indagação sobre o que seria "acordo prévio". Tal termo tem como referência o pagamento da participação, ou seja, a lei exige que o acordo seja efetivado antes do pagamento? Ou a lei considera como parâmetro o exercício ao qual se refere o pagamento?

No meu entender, a resposta a essa indagação depende da análise casuística. Assim, caso se observe, a partir da análise do caso concreto, que os beneficiários da participação, inevitavelmente, tinham conhecimento da possibilidade de recebimento dos valores a ela referentes, antes do pagamento, empreendendo, desse modo, esforços no sentido de alcançá-los, resta evidente o atendimento do requisito legal.

Deve-se ponderar que essa parte da matéria sofre os efeitos da complexidade própria das negociações coletivas de trabalho, notadamente em razão de o instrumento do acordo ou convenção versar sobre inúmeras cláusulas envolvendo diversos direitos trabalhistas, demandando dos responsáveis pela fiscalização das contribuições previdenciárias um grande esforço na análise de provas oferecidas pelas empresas, a par das encontradas nos instrumentos que ultimam as negociações.

Não é raro que as negociações se arrastem por um longo período de tempo, em razão de pendência de pontos específicos, estando os demais já bem delineados e acordados, inclusive integrando reiteradamente os acordos anteriores e posteriores, o que enseja a probabilidade de se constatar a instituição de fato da PLR em data anterior ao início da execução de determinado acordo, a despeito de sua assinatura em data posterior.

Compulsando-se os autos, bem como pesquisando sobre a Copel, mostram-se de fácil acesso as informações de que a participação nos lucros é uma prática reiterada da Sociedade, que vem se repetindo, no mínimo, desde 1999.

Fica evidente, dessa forma que os empregados possuem conhecimento da prática adotada pela empresa, considerando o fato de serem os maiores interessados no recebimento da rubrica. Não há como se cogitar que os empregados, mesmo sabendo da possibilidade de receber PLR, deixariam de empreender esforços para a obtenção do benefício apenas porque a assinatura do acordo estaria pendente.

Ora, se o pagamento da verba ocorre anualmente, é decorrência lógica a expectativa do recebimento, vislumbrando-se fatidicamente a integração entre o capital e o trabalho.

Tendo em vista que a lei não traz limitação específica com relação a data de assinatura do acordo, faço uso da razoabilidade associada à realidade social para reconhecer o atendimento da Recorrida às normas regentes do tema.

Além disso, ainda que o entendimento fosse em sentido diverso, cabe esclarecer que; como diretriz hermenêutica, apesar de não absoluta; o intérprete deve considerar que a lei não contém **palavras inúteis**. Assim, deve ele perquirir as distintas possibilidades semânticas dos vocábulos “**resultado**” e “**lucro**”, que são várias.

Num sentido técnico mais específico, o lucro pode ser compreendido como a diferença positiva entre o gasto numa cadeia de produção e o valor final das utilidades produzidas em determinado período.

Já o conceito de resultado é mais amplo e generalista e sua distinção da definição de lucro é fundamental para se delimitarem as bases em que será operado o plano de participação dos empregados.

Algumas empresas podem não apresentar lucro durante anos seguidos e, ao mesmo tempo, apresentarem resultados positivos em termos de produtividade, eficiência, economias de escala, etc., que ensejariam a distribuição de PLR (pelo viés dos resultados).

Nítida a diferença entre lucros e resultados, cabe notar que a Lei 10.101/2000 considera, **dentre outros**, os seguintes critérios: *I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*.

O rol mencionado, pela literalidade da regra, trata-se de um rol exemplificativo que elenca possibilidades de critérios aplicáveis à participação nos lucros (inciso I) e para participação nos resultados (inciso II).

Por uma questão de lógica, a participação nos resultados exige metas resultados e prazos previamente pactuados, até mesmo porque o que se entende por produtividade, a eficiência, economia, etc .(de cada setor), para serem alcançadas, precisam ser conhecidas pelos beneficiários.

Já os lucros podem ser estipulados por índices e, independentemente de quanto o trabalhador se esforce, não haverá participação nos lucros, se efetivamente não houver lucro.

Assim, o fator lucro depende de muitas variantes da empresa, sendo o trabalho dos empregados apenas um dos elementos favoráveis à sua constituição.

Dante dessa avaliação, entendo que o propósito da lei é, em síntese, não onerar a participação nos lucros com as contribuições previdenciárias, independente da existência de acordo prévio, diferentemente, da participação nos resultados, na qual há expressa determinação sobre essa necessidade.

Tendo em vista que às normas isentivas deve ser atribuída interpretação restritiva por ser norma excepcional, resta carente de fundamentos jurídicos a interpretação extensiva acerca da necessidade de acordo prévio para o pagamento de participação nos lucros.

Ademais, se a própria Lei 10.101/2000 teve atribuição apenas de regulamentar a PLR, sem a prerrogativa de limitar o direito à participação desvinculada do salário, diante disposto no art. 7º, inciso XI, da CF/88, com menos razão ainda se poderia atribuir interpretação aos dispositivos da mencionada lei no sentido de diminuir o alcance da norma constitucional.

A interpretação da legislação de regência, dessa forma, deve ser restritiva, no que se refere à norma regulamentadora, mas, tendo como fundamento de validade uma norma constitucional de eficácia limitada, deve se atentar ao sentido do texto constitucional.

Assim não assiste razão à Procuradoria em seus argumentos.

Considerando o didático acórdão proferido pela delegacia de origem, acrescento aos fundamentos delineados o seguintes:

O seu parágrafo 1º, por sua vez, facultou a inclusão nos instrumentos de acordo, dos critérios indicados nos incisos I e II a título meramente exemplificativo. A redação do referido dispositivo não deixa dúvidas de que os critérios elencados, exemplificativamente, nos incisos I e II, não são obrigatórios, ao utilizar a expressão "podendo ser considerados, entre outros",

**De pronto, observa-se que o critério utilizado no referido Acordo é o do inciso I**

- do mencionado texto legal, conforme sua cláusula primeira (condição básica) direcionada exclusivamente na lucratividade da empresa Copel . Tal dispositivo legal não traz a exigência de que o índice de rentabilidade seja pactuado de forma prévia ao exercício, pois nesse tipo de programa, a concessão de benefícios está diretamente relacionada à lucratividade da empresa, independentemente dos resultados individuais ou grupais dos trabalhadores nas suas próprias atividades.

Forçoso é concluir que o Fisco promoveu o lançamento da contribuição no **equivocado entendimento de que a PLR deve ser paga com observância dos requisitos previstos no inciso II** do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei específica, para fazer jus à não-incidência da contribuição previdenciária. Em nenhum momento atentou que o critério adotado na cláusula primeira do referido Acordo- para a distribuição da parcela dos lucros da Copel aos empregados- é uma decorrência do lucro líquido do exercício, diretamente ligado ao inciso 1- que trata da lucratividade, e não ao inciso 11- que está associado a metas e resultados atingidos, não necessariamente contábeis, que a empresa espera alcançar.

Com relação a segunda afirmação da. Auditoria Fiscal de que ao verificar o Resultado obtido pela empresa e demonstrado na DITA de 2001, ano base 2000, em sua página 5, ficha 06 A —Demonstração do Resultado- a Lucro Líquido do Período de Apuração (item 55) importou em R\$270.603.036,40 e o Patrimônio Líquido Total —ficha 39,1 (item 41) CO? RB 4898.153.379,49, o que veio proporcionar urna rentabilidade (RPL)de 5,525%, abaixo do estipulado (6%) pelo Acordo firmado, fato que levaria a incidência de tributação com relação aos valores distribuídos aos empregados a título de PLR, é necessário que se analise com o devido cuidado o parágrafo único da cláusula primeira do Acordo firmado e os aspectos contábeis que envolvem tal assunto.

**Acordo Específico entre a Copel e CENPLR: "Cláusula primeira- Condição Básica: Fica acordado entre as partes que a distribuição da parcela de lucros da Copel aos seus empregados, nos termos do presente acordo, está condicionada a**

**obtenção de uma** rentabilidade mínima de 6,0%(seis por cento) do patrimônio líquido (RPL) da Copel, em cada dos exercícios compreendido na vigência deste acordo.

**Parágrafo único: Fica entendido RPL- rentabilidade do patrimônio liquido- como o quociente entre o valo do lucro liquido do exercício e o valor do patrimônio da Empresa em 31 de dezembro."**

A Lei das Sociedades Anônimas - Lei nº6404, de 15 de dezembro de 1976, no Capítulo XV - Exercício Social e Demonstrações Financeiras- Seção V- Demonstração dos Resultados do Exercício- artigo I 87 estabelece a ordem de apresentação das receitas, custos e despesas. O inciso VI deste artigo define que as participações de terceiros nos lucros, não relativas ao investimento dos acionistas, devem ser registradas como despesas operacionais da entidade para apuração do lucro líquido do exercício.

O parágrafo Iº do citado artigo preceitua que os princípios contábeis devem nortear a contabilidade das empresas no enfoque das receitas, custos e despesas: (...).

**Entretanto, para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição. É o que determina a Lei nº10.101, de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, no parágrafo Iº do artigo 3º, verbis:**

"Art.3º " Para efeito de, apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacionais participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição".

**Como se vê, o valor desta participação é dedutível, pelo regime de competência, no período de apuração em que for computada no resultado da empresa, ainda que o efetivo pagamento ocorra em período posterior.**

Assim, dentro dos princípios insculpidos nos textos legais acima mencionados, o lucro líquido do exercício nos termos do PLR é o contábil, **que é encontrado no confronto direto das receitas, despesas e custos. Seu controle é efetuado através da escrituração nas respectivas contas contábeis e refletido nas Demonstrações Contábeis**, Observa-se, ainda, que o Lucro Líquido tratado no Acordo Específico é o lucro líquido contábil integrado, dentre outros, pelas participações, sendo inteiramente distinto do Lucro Líquido Fiscal destinado exclusivamente a apuração do lucro real, exigível nas declarações fiscais, pois dele é excluído as participações, empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição". (...).

(...).

Portanto, o valor de R\$430.603.036,40 (lucro líquido do exercício) da Demonstração de Resultado (contábil) é o que deve ser utilizado na apuração da Rentabilidade do Patrimônio Líquido-RPL pactuada no Acordo firmado entre a Copel e a CENPLR. Referidas Demonstrações na pág. 24 (fl. 180 v.). também evidenciam a conta "Patrimônio Líquido" no valor de R\$4.898.153.379,49. Assim, ao procedermos a divisão de um pelo outro tem-se uma rentabilidade de 8,79%, portanto, cumpriu-se ao pactuado.

**Ora, uma vez constatado que o montante pago a título de PLR representa o alcance das metas pactuadas e atende às exigências da Lei nº10.101, de 2000, portanto, imune à tributação nos precisos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j" da Lei nº8.212, de 1991, é inteiramente dispensável tecer comentários à respeito de outros argumentos trazidos na Informação Fiscal de fl. 212 a 216, pois as assertivas trazidas, pela defesa, foram suficientes para comprovar que a reversão dos JCP foram efetuados pela Copel dentro das disposições trazidas pelo**

**artigo 9º da Lei nº9.249, de 1995, e das contidas na Deliberação CVM nº207, de 1996. (...).**

**Olvidaram que o lucro nos termos da PLR é o contábil- encontrado no confronto direto das receitas, despesas e custos, escriturado nas respectivas contas contábeis e refletido nas Demonstrações Contábeis publicadas. (...).**

Constata-se, assim, que os pagamentos feitos a título de "Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa-PLR" decorreram de lucros apresentados pela Copel. Fato comprovado através das Demonstrações Contábeis do Exercício Social do ano de 2000, bem como dos demonstrativos de resultados pertinentes ao mesmo período, do Parecer dos Auditores Independentes e da Ata da Quadragésima Sexta Assembléia Geral Ordinária destaque na 1)4.3, juntados aos autos.

Portanto, todos os pagamentos a título de PLR, abrangidos pela autuação, preenchem os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 2000, enquadrando-se em seu artigo 3º: (...).

Posto isso, **voto pela improcedência da presente NFLD, cancelando o crédito exigido.**

Nesse contexto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

## **Voto Vencedor**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada.

Peço licença a ilustre conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz , para divergir do seu entendimento, embora sempre muito bem fundamentado, quanto ao cumprimento das regras pertinentes a exclusão dos valores pagos à título de PLR do conceito de salário de contribuição.

### **Participação nos Lucros e Resultados**

Primeiramente, destaco que acompanhei a relatora quando do julgamento na Câmara baixa, tendo em vista que em momento algum foi indicado pela mesma que um dos requisitos descumpridos dizia respeito ao pacto prévio para formalização do acórdão, razão pela qual altero meu posicionamento em relação ao julgado.

Destaca-se, que a parte do lançamento devolvida a esta CSRF diz respeito a data da celebração dos acordos, que no entender da fiscalização encontram-se em desacordo com as normas previstas na lei 10.101/2000.

Para melhor delimitar a fundamentação pela manutenção do lançamento, dado o descumprimento das exigências legais previstas na Lei 8212/91 em consonância com a CF/88 e lei 10.101/2000, passo, primeiramente, a esclarecer o meu entendimento acerca do tema,

analisando os aspectos legais, frente a imputação fiscal de descumprimento legal de requisitos para que tais valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e acórdão recorrido, possamos determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constituisse salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, seja pela ausência de regras claras e objetivas, bem como sua pactuação prévia, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados, senão vejamos:

A empresa firmou Acordo Específico para negociação da Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, referente' aos exercícios de 2000 a 2002 assinado em 07.12.2000, onde foram definidos os critérios para o pagamento da referida participação. A cláusula Primeira - Condição Básica, estipula: "Fica acordado que a distribuição da parcela dos Lucros da Copel aos seus empregados, nos ' termos do presente acordo, está condicionada a obtenção de um rentabilidade mínima de 6,0% (seis por cento) do patrimônio Líquido (RPL) , da Cope!, em "cada um dos exercícios compreendidos na vigência do acordo." Parágrafo Único : Fica entendido RPL — "rentabilidade do patrimônio líquido — como quociente entre o valor do lucro Líquido do exercício o valor do patrimônio líquido da empresa, em 31 de dezembro" Cláusula. Segunda - Aprovação da destinação dos Lucros da Companhia: "De acordo com a legislação „ societária, a aprovação da destinação dos lucros da empresa constitui competência exclusiva da Assembleia Geral Ordinária de Acionistas — AGO. Parágrafo Único: Todas as condições subsequentes neste acordo relacionadas à PLR dos empregados são referentes à proposta a ser . encaminhada pela Diretoria ao Conselho de Administração — CAD da empresa para posterior decisão da AGO ., Cláusula Terceira — Montante Básico : "Satisféita a condição indicada na cláusula primeira, será estabelecido como montante básico (MB) da participação nos lucros a ser proposta para distribuição aos empregados abrangidos por este acordo o, correspondente a 60% ' do valor de referência". Parágrafo Único: "O valor de referência corresponde ao ,somatório dos salários nominais de todos os empregados no mês de Dezembro de cada exercício".

Á .empresa efetuou o pagamento dos valores atribuídos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, referente o exercício de 2000, durante o decorrer do ano de 2001, conforme valores-demonstrados no Levantamento PLR — Participação de Lucros ou Resultados no entanto esse pagamento não atendeu a Legislação em vigor e/ou o Acordo Específico firmado com essa finalidade.

a) MP 1982-77, de 2000, convertida na Lei 10.101 de 19/12/2000— DOU de 20.12/2000:

Artigo Segundo Parágrafo Primeiro: Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a 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 — Programa de metas resultados e prazos, pactuados previamente.

**Para o exercício de 2000 a empresa assinou o acordo Específico de Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, somente em 07.12.2000, praticamente o fim do exercício, ferindo o item II do Parágrafo primeiro do artigo segundo da Lei 10.101/2000, que definia que esse acordo deveria ser feito previamente, antes do inicio do exercício a que a participação seria atribuída.**

b) Acordo Específico para Negociação da Participação nos Lucros ou Resultados 07.12/2000.

Em sua clausula primeira, Condição Básica, descrita acima a distribuição da parcela dos "Lucros da Copel aos seus empregados, nos termos: do presente acordo, estava condicionada a obtenção de 'um rentabilidade mínima de 6,0% (seis por cento) do patrimônio Líquido (RPL) da Copel, em cada um dos exercícios compreendidos na vigência do acordo." Parágrafo Único: Fica entendido RPL - rentabilidade do patrimônio líquido como quociente entre o valor do lucro líquido do exercício e o valor do patrimônio, líquido da empresa, em 31 de dezembro. No entanto, ao analisarmos o Resultado obtido pela empresa e demonstrado na DIPJ de 2001, ano base 2000 entregue a Secretaria da Receita Federal via Internet, em 18.01.2005, através do recibo número de controle 2552.93.95.48, em sua página 5 ficha 06A - Demonstração do Resultado; o Lucro Líquido do Período de Apuração — item 55 — foi de R\$ 270.603.036,49 e o Patrimônio Líquido Total, demonstrado da página , ficha 39 A, item 41, da mesma DIPJ foi de R\$ 4.898.153.379,49, o que proporcionou uma rentabilidade (RPL) de 5,525%, portanto abaixo do estipulado no acordo Específico 'que impediria qualquer pagamento a título de participação nos lucros ou Resultados uma vez que a Cláusula Terceira só permitia o Montante Básico, se fosse satisfeita a cláusula da Rentabilidade do Patrimônio Líquido, 6% (seis por cento)

Procedemos então ao levantamento desses valores pagos, atribuindo os códigos para esses lançamentos, no Sistema de Auditoria Fiscal - SAFIS, como "PLR - PARTICIP NOS LUCROS E RESULTADOS

Ou seja, devidamente identificada a falta apontada pelo auditor e submetida a este colegiado: ausência de pacto prévio, devemos verificar se os argumentos trazidos pelo sujeito passivo, enfrentado em outros colegiados, ensejam o provimento de seu recurso.

Inicialmente, entendo que deve ter em conta que o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional dita verba encontra-se desvinculada do salário, desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento, deverá o interessado cumpri-la, para usufruir do benefício constitucional.

Nesse ponto concordo com a autoridade fiscal que ao descumprir quaisquer dos preceitos descritos, assume o recorrente o risco de não mais ter esses pagamentos desvinculados do salário, passando a ter natureza salarial e, por conseguinte faz nascer a obrigação de efetivar recolhimentos à título de contribuições previdenciárias sobre o PLR.

Passo, agora, antes mesmos de apreciar a procedência das alegações, identificar os fundamentos pertinentes a legislação aplicável para que possamos cotejar seu cumprimento frente as contrarrazões apresentadas.

#### Da Definição de Salário de Contribuição

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por 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) - grifo nosso.

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 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;

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, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

#### Do trabalho do auditor e da aplicação dos termos da lei 10.101/2000.

O papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desconsiderar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, mas tão somente, identificar se o plano atende as exigências legais quanto ao pagamento desvinculado do salário.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos, sob elas consubstanciados, estarão excluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, cumprem a função prevista no próprio texto constitucional.

#### Auto Aplicabilidade do Dispositivo Constitucional

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Por força do que dispõe o artigo 7º, XI da

Constituição Federal, os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias? O entendimento da jurisprudência dos tribunais caminha no sentido de negativa dessa pergunta.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem 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**.

De pronto, entendo que a desvinculação do PLR do salário prevista na Constituição Federal, o que lhe confere caráter de imunidade, não confere ao recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamento, sob essa denominação, da maneira que lhe aprovou. A CF/88, reporta a lei ordinária os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário.

Dessa forma, a verba participação nos lucros e resultados, assim como já bem disse a autoridade fiscal, é norma constitucional de eficácia limitada, o que afasta a argumentação de que pela sua natureza, já não poderia ser considerada salário de contribuição. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, que desde sua edição sempre deixou claro o alcance dos dispositivos, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, **como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrandolhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses"**. (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, retirando a ampla liberdade a qual entende o recorrente possuir. Senão vejamos:

#### EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO TRABALHADOR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ART. 7º , INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

1) O art. 7º , inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**.

2) **O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional.** 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados

antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transscrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.76956, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)

**14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.**

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

**16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)**

Neste contexto, podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário de contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

Conforme citado inclusive pela relatora, a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7º, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas com a lei prevista para regulamentá-lo.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

**EMENTA** Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica.

Tendo deixado clara a necessária vinculação às normas previstas em lei para que o pagamento de PLR esteja desvinculado, passamos a análise do cumprimento das regras prevista na referida lei.

#### Da Exigências Legais para Formalização do Acordo

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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.

§ 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.

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam, especialmente porque os termos do acordo se repetiam ao longo dos anos.

Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente, ou no mínimo a lei 10.101/2000, traria regras genéricas, sem qualquer uma das exigências nela descritas. E mais, não se exigiria a formalização do mesmo mediante acordos, com necessário depósito nos órgãos competentes para lhe atribuir eficácia. Se a lei desse guarida a pretensão do sujeito passivo, um único acordo firmado pela empresa poderia permear-se no tempo alcançando prazos indeterminados.

Data vénia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigências legais para a referida desvinculação, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculadas do salário. Ao meu ver, não se trata de atribuir interpretação restritiva, mas interpretar de acordo com os dispositivos e limites impostos no texto legal.

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.

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.

#### Cumprimento do art. 2º da lei 10.101/00 e MP anteriores

Notemos, que em relação aos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso)
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedural para sua formalização, o que não restou demonstrado conforme descrito no relatório fiscal.

Neste ponto, embora tenha a autoridade fiscal descrito o descumprimento do acordo quanto as próprias diretrizes nele estabelecidas, não há que se averiguar a questão, posto que sua discussão não foi devolvida a este colegiado.

A empresa tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferí-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender o descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é que a verba deixe de ser distribuição de lucro e resultados, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero pagamento à época dos lançamentos, eram, por si só, verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc.

#### Pactuação Prévia

Quanto ao requisito pactuação prévia, o sujeito passivo indica que a lei não exige pacto prévio quando se refere a lucratividade, o que não venho a concordar. Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir a regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

Entendo, ser o requisito pacto prévio, fundamental, para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00 e os preceitos constitucionais. No caso em questão, a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, também sob o fundamento de falta de acordo prévio aos períodos em que se baseavam os pagamentos.

Para o exercício de 2000 a empresa assinou o acordo Específico de Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, somente em 07.12.2000, praticamente o fim do exercício, ferindo o item II do Parágrafo primeiro do artigo segundo da Lei 10.101/2000, que definia que esse acordo deveria ser feito previamente, antes do inicio do exercício a que a participação seria atribuída.

Se não se exigisse acordo com definição de regras prévias ao trabalho desempenhado, seja para distribuição de lucros ou resultados, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros e resultados, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração, pois estaria na mão do empregador, a definição posterior dessa regras.

Ou seja, entendo que para contemplar o princípio de integração entre capital e trabalho, e para que o empregador possa sentir-se estimulado, este tem que ter a mínima noção do quanto seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma exaustiva. Destaco que não acato a argumentação de que os empregados já conheciam regras de distribuição, pois pactuadas ano após ano. Se existe essa conhecimento prévio, essa definição ano após ano, por que então não poderiam ser incluídas no acordo antes do período a que se referem?

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros ou resultados alcançados). Ao meu ver, da própria leitura do §1º da lei 10.101, emerge a interpretação de antecipação de regras, quando destaca que dos instrumentos deverão constar regras, pertinentes ao cumprimento do que foi acordado. Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

**§ 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:**

Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do período a que se refira, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras, critérios (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

Isto posto, encaminho por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.