



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

Processo nº 14485.000326/2007-21
Recurso nº 154.655 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.485 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALMAP BBDO PUBLICIDADE E COMUNICAÇÕES LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2006

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTO-DE INFRAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

I - Ação fiscal precedente ao lançamento é procedimento é inquisitório, o que significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe;

II - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, ate porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros;

III - Para a alínea "j" do § 90 do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários;

IV - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros;

VI - A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a

negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente advento do lucro obtido.

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 (Relator) e Elias Sampaio Freire. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Redator - Designado

EDITADO EM: 04/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O Acórdão nº 2402-00.508, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 580 a 583-v), julgado na sessão plenária de 22 de fevereiro de 2010, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para considerar que não incidem as contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos pela empresa aos empregados a título de participação nos lucros (PLR), pois foram feitos nos termos de acordos firmados conforme os ditames da legislação.

Transcreve-se a ementa do julgado:

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/12/2006

PREVIDENCIÁRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AÇÃO FISCAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTO-DE-INFRAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

I - Ação fiscal precedente ao lançamento é procedimento é inquisitório, o que significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe; II - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros; III - Para a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários; IV - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros; V - A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Cientificada dessa decisão em 26/5/2010 (fl. 584), a Fazenda Nacional apresentou, em 07/06/2010, recurso especial de divergência (fls. 587 a 620), defendendo que os valores distribuídos a título de participação nos lucros e/ou resultados compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando a forma de distribuição não observar as disposições de lei.

Alega a recorrente que o acórdão recorrido divergiu em entendimento com as seguintes decisões paradigmáticas:

Acórdão nº 206-01.344, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000

*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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio.

Recurso Voluntário Negado.

**Acórdão nº 2401-00.545 — da 1ª Turma Ordinária da 4ª
Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003

*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.

(...)

Observa que o segundo paradigma se refere ao mesmo contribuinte, qual seja, ALMAP BBDO COMUNICAÇÕES LTDA, mas entendendo que "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".

Desta forma, defende que o pagamento a título de Participação dos Lucros e Resultados, cujo acordo é firmado posteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado, descumpra os requisitos legais, hipótese em que o mencionado pagamento se transmuda em simples bônus, já que feito de forma incondicionada, sem regras previamente ajustadas, ante a inexistência de qualquer estímulo ao trabalhador em buscar melhores resultados.

O recurso foi admitido pelo despacho de fls. 621 a 623.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional em 15/03/2011 (fl. 627-v), o contribuinte apresentou, em 25/03/2011, contrarrazões (fls. 629 a 649), onde pugna pela manutenção da decisão recorrida, argumentando que a participação nos lucros tem imunidade garantida pela Constituição Federal, não sendo lícito que lei infraconstitucional pretenda fazer incidir contribuições previdenciárias sobre elas.

Acrescenta que não apresentou recurso especial contra o Acórdão nº 2401-00.545, utilizado como paradigma para a admissão do recurso, pois optou pela discussão na via judicial, tendo obtido liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário (processo nº 0019067-13.2010.4.03.6100, da 20ª Vara da Justiça Federal de São Paulo/SP).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Da verificação dos pagamentos feitos aos empregados a título de participação nos lucros (PLR), foram lavradas as seguintes autuações:

a) Notificação Fiscal de Lançamento de Débito relativas às contribuições à Seguridade Social dos empregados, da empresa, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e destinadas a terceiros, relativas aos pagamentos de PLR que não atenderam aos requisitos da legislação, constante deste processo;

b) Auto de infração para cobrança de multa por ter deixado a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados sobre a Rubrica PLR — Participação nos Lucros ou Resultados pagas em desacordo com a legislação específica, constante do processo 14485.000329/2007-64;

c) Auto de infração para cobrança de multa por ter deixado a empresa de informar em GFIP os fatos geradores de todas as Contribuições Previdenciárias relativas às Remunerações pagas a título de PLR, constante do processo 14485.000327/2007-75.

Por decorrerem dos mesmos fatos, os três processos serão apreciados em conjunto na mesma sessão de julgamento.

A Fiscalização considerou que os pagamentos feitos a título de participação nos lucros não atenderam aos requisitos da legislação de regência, e que por isso estavam sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias pelos seguintes motivos:

a) inexistência de acordo prévio de metas e condições de PLR, tendo o acordo do exercício de 2004 sido firmado em 24/11/2004, o do exercício de 2005, em 28/10/2005, e o do exercício de 2006, em 20/11/2006;

b) os pagamentos foram efetuados sem qualquer indicação/discriminação/comprovação das metas previstas nos acordos, que deveriam ser claramente expressas e demonstradas;

c) o contribuinte não apresentou com clareza quais os critérios de avaliação e meios de aferição utilizados, quais foram as metas e resultados, previamente pactuados, a serem atingidos por todos os funcionários para que fossem feitos os pagamentos a título de PLR.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve o lançamento, considerando que os pagamentos consistiram em um simples décimo-quarto

salário, uma gratificação, um prêmio, sem qualquer correlação com metas, como demonstra o trecho abaixo transcrito (fl. 548):

5.26. Assim, a distribuição de lucros e/ou resultados pressupõe a existência de um acordo prévio entre as partes. Podemos detectar diversas irregularidades nos acordos efetuados no caso em questão, como já explicitado acima. A primeira é que não houve negociação prévia já que os acordos de 2004, 2005 e 2006 foram assinados após o início do período de aferição dos resultados, ficando evidente que os empregados desconheciam as regras, as metas para a concessão do PLR durante os meses de vigência do acordo. A segunda é que os pagamentos foram efetuados sem qualquer comprovação das metas previstas nos Acordos, que devem ser claramente expressas e demonstradas. E a terceira é que a Notificada não apresentou com clareza, quais os critérios de avaliação e meios de aferição utilizados, quais foram as metas e resultados, previamente pactuados, a serem atingidos por todos os funcionários para que fossem feitos os pagamentos a título de PLR. Estando em completo desacordo com as normas legais instituidoras do benefício, estes Acordos não possuem qualquer validade, devendo as verbas pagas a título de PLR serem consideradas salariais.

5.27. Houve um desvirtuamento total dos fins de instituição de um Programa de Participação nos Lucros, já que a instituição deste visa que o trabalhador participe nos lucros ou resultados que ajudou a obter, assim os empregados da Notificada não tinham as metas a serem atingidas fixadas previamente, logo não poderiam se esforçar para atingi-las. Portanto, a distribuição de eventual valor em nada teve a contribuição e o esforço dos empregados, já que somente após todo o ano é que se fixava a meta sempre em patamar já atingido ou em vias de atingir, trata-se na verdade de um simples décimo-quarto salário, uma gratificação, um prêmio, sem qualquer correlação com metas, como quer afirmar a Impugnante.

O acórdão recorrido, de modo contrário, considerou que a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação sobre a distribuição do lucro aconteça após o encerramento do exercício, devendo se dar antes do pagamento, e que as regras do acordo eram claras e objetivas.

A divergência trazida no especial da Fazenda diz respeito apenas à necessidade de que o acordo que define a participação nos lucros seja firmado antes do início do exercício em que será apurado. Se isso não ocorrer, o pagamento se transmuta em simples bônus, posto que feito de forma incondicionada, sem regras previamente ajustadas, ante a inexistência de qualquer estímulo ao trabalhador em buscar melhores resultados.

É importante notar que um dos paradigmas utilizados para comprovar a divergência diz respeito a lançamento do mesmo contribuinte, relativo aos exercícios de 1997 a 2003.

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo defende que a participação nos lucros tem imunidade garantida pela Constituição Federal, não sendo lícito que lei infraconstitucional a restrinja, e esclarece que optou por discutir o lançamento julgado no paradigma indicado no Poder Judiciário, tendo obtido liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

De fato, a participação nos lucros é direito constitucional, previsto no inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, abaixo transcrito:

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 imediato, verifica-se que a Constituição Federal garantiu o direito não de forma incondicionada, mas nos termos de lei reguladora. Assim, improcedente o argumento de que a lei infraconstitucional não poderia trazer requisitos para o usufruto dessa benesse.

Se a eficácia dessa norma constitucional é contida ou limitada não interessa à nossa discussão, pois, por ocasião dos fatos geradores lançados, já vigia a lei que regulamenta o instituto. De qualquer modo, vale esclarecer que o entendimento prevalente no âmbito administrativo e judicial é de que a sua eficácia é limitada, somente sendo possível o exercício do direito após a vigência da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994.

De forma harmônica com a Constituição Federal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, também determinou que a participação nos lucros ou resultados da empresa somente não integraria o salário-de-contribuição, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Transcreve-se o dispositivo:

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;

(...)

§ 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;

(...)

E é a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que determina os requisitos da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tendo resultado da conversão em lei da já citada Medida Provisória nº 794, de 1994, após sucessivas reedições.

São esses os termos da lei reguladora:

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.

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

(...)

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

(...)

Aqueles que defendem a necessidade de que a negociação se dê anteriormente ao início do exercício tiram seu fundamento do art. 1º da lei, que define a participação no lucro como um incentivo à produtividade. Ora, não há que se falar em incentivo à produtividade relativo a resultado já apurado, ou em estado avançado de apuração.

Nesse sentido, o acordo deveria delimitar metas e objetivos que, se cumpridos, permitiriam a distribuição de parte dos lucros aos empregados.

Já os defensores da tese contrária afirmam que a lei não traz essa exigência, determinando apenas que as regras sejam claras e objetivas, de forma a permitir a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. E que a lei apenas sugere, como critérios e condições, o estabelecimento de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Mas que deixa claro que as partes podem estabelecer outros critérios.

Apesar da força dos argumentos em contrário, alinho-me ao entendimento desse julgado, e defendo que o acordo que define a participação dos lucros deve ser firmado antes do início do exercício.

Em defesa desse posicionamento, em complemento a tudo que já foi dito, trago os argumentos trazidos na recente Nota Cosit nº 89, de 11 de junho de 2012, que passo a transcrever:

14. Verifica-se, assim, que o art. 1º deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos **incentivar a produtividade**, e o § 1º do artigo 2º determina que **as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação**.

15. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

16. Desta forma, a conclusão lógica é a de que **a lei exige, sim, a fixação de obrigações a serem cumpridas pelos empregados** que, pelo menos em tese, tenham o potencial de promover alguma melhoria nos indicadores da empresa e que deverão ser cumpridas para o pagamento de valores a título de participação, seja atrelada aos lucros, seja atrelada aos resultados da empresa.

17. No que se refere ao momento de fixação **das regras**, não há qualquer dúvida de que estas **devem ser estabelecidas antes da data em que os empregados devem iniciar seu cumprimento** e não apenas antes da data do pagamento da PLR. A razão é óbvia, não é possível estabelecer condições para o passado, nem tem qualquer serventia estabelecer regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, uma vez que, práticas desta natureza não atendem aos objetivos da lei. O inciso II do § 1º do art. 2º dispõe expressamente que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados **previamente**, o que afasta qualquer dúvida sobre este ponto da matéria.

18. Assim, os acordos para pagamento imediato de PLR, como aqueles feitos para evitar ou interromper greves, são em si incompatíveis com o atendimento das regras da lei e, portanto, a natureza remuneratória dos valores pagos não está afastada.

19. Pela leitura dos dispositivos da lei, depreende-se que a PLR deve ser implementada de forma planejada, de modo que haja tempo adequado para que sejam atendidas todas as exigências da lei, não pode ser utilizada como solução de **última hora ou simplesmente ser invocada para deixar de pagar as contribuições previdenciárias e outros direitos trabalhistas, fato este que constitui burla ou**

desvirtuamento da lei, o que não pode ser admitido nem pelo fisco, nem pelos trabalhadores e respectivos sindicatos.

(...)

Penso que o instituto da participação nos lucros deve ser interpretado de forma harmônica com o sistema previdenciário previsto em nossa Constituição, que visa à proteção do trabalhador após sua vida laboral. Caso se elasteça por demais seu alcance, facilmente a participação nos lucros será utilizada como forma de bonificação por resultados já alcançados, ou então como modo disfarçado de aumento salarial, não sendo computada, de forma prejudicial aos empregados, em sua futura aposentadoria.

A participação nos lucros previstas na legislação é a que incentiva o aumento de produtividade, permitindo que o trabalhador usufrua do resultado a maior que ajudou a construir. E para isso, ela deve ser acordada antes do início do exercício.

Tome-se como exemplo os acordos sob análise neste processo (fls. 77 a 99). Firmados nos últimos meses dos exercícios a que se referem, prevêm o pagamento de 0%, 50% a 100% do salário de acordo com o faturamento a ser alcançado pela empresa, que, naquele momento, já está em sua quase totalidade contabilizado, e sem qualquer referência ao lucro a ser apurado.

Ao meu sentir, trata-se de mera bonificação de final de ano, e como tal deve ser tributada pelas contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor:

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Designado

Não obstante os argumentos expostos pelo i. Conselheiro em seu voto prolatado e estar este Conselheiro de acordo com a conclusão ali consignada, peço vênica para apresentar declaração de voto. Utilizo-me como razões de decidir, os argumentos apresentados pelo i. Conselheiro Mauro José Silva [Acórdão n. 2301-01.976].

Segundo consta da acusação, a empresa autuada incorreu em infração ao artigo 30, inciso I, alínea "a", da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, artigo 4º, caput da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003, e artigo 216, inciso I, alínea "a", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, a seguir transcritos, ao deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados sobre a Rubrica PLR — Participação nos Lucros ou Resultados pagas em desacordo com a legislação específica.

Acusa a autoridade fiscal que a pessoa jurídica não atendeu ao disposto nos artigos Lei n.º 10.101, de 19/12/2000. Assim, a despeito de todo o alegado na defesa, não há como negar o que dispõe sobre a matéria a Lei n.º 8.212/91, e o Decreto n.º 3.048/99, ou seja:

a) Inexistência de acordo prévio de metas e condições de PLR, sendo firmados estes no fim do ano base ou em data posterior.

Exercício	Data do Termo de Acordo
2004	24/11/2004
2005	28/10/2005
2006	20/11/2006

b) os pagamentos foram efetuados sem qualquer indicação/discriminação/comprovação das metas previstas nos Acordos, que devem ser claramente expressas e demonstradas.

c) A autuada não apresentou com clareza, quais os critérios de avaliação e meios de aferição utilizados, quais foram as metas e resultados, previamente pactuados, a serem atingidos por todos os funcionários para que fossem feitos os pagamentos a título de PLR.

d) os Termos de acordo de 2004, 2005 e 2006 foram assinados somente no fim do ano do exercício, assim, não teria havido a devida estipulação prévia das metas a serem atingidas pelos empregados, conforme previsto no §2º da MP n.º 794/94 e reedições e a Lei n.º 10.101, de 19.12.2000. A meta fixada era uma meta de faturamento global, de posse de seu faturamento anual já contabilizado, a Notificada fixava as metas que muitas vezes já tinham sido alcançadas, desvirtuando totalmente a finalidade da instituição de um programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

e) Ademais, os valores pagos foram efetuados sem qualquer comprovação das metas previstas nos Acordos, que devem ser claramente expressas demonstradas. E ainda, a Notificada não apresentou com clareza, quais os critérios de avaliação e meios de aferição utilizados, quais foram as metas e resultados, previamente pactuados, a serem atingidos por todos os funcionários para que fossem feitos os pagamentos a título de PLR; e

f) as regras e metas do acordo de Participação nos Resultados, firmados pela Recorrida e a comissão de seus empregados, no final do exercício, já de posse do faturamento efetuado, estão em desacordo com as disposições legais da norma instituidora do benefício.

Participação nos lucros e resultados.

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica [das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico,

com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência

constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA.
INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL.*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma imunizante e da lei reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) –, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional(art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

Data da assinatura dos acordos

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, *in verbis*:

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.

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

A lei regulamentadora da imunidade concedida para os pagamentos a título de PLR não enumera quaisquer índices obrigatórios, apenas sugere alguns, ao passo que a interpretação finalística da norma imunizante e de sua regulamentação não induz à conclusão de que deve haver estrita observância a índices pré-determinados. Para a PLR, não há exigência de que haja lucro líquido, pois não é apenas uma participação sobre lucros, mas uma participação sobre lucros e resultados. Qualquer resultado que interesse à empresa pode ser utilizado como critério, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

Dito isso e dos elementos constantes dos autos, entendo que os acordos referentes à participação nos lucros ou resultados atendem a todos os requisitos legais.

Não bastasse isso, segundo informação constante dos autos [processo 0019067-13.2010.4.03.6100, em tramitação na 20ª Vara Federal de SP, a contribuinte vem pagando Participação nos Lucros e Resultados desde 2002, o que leva-nos a concluir que já existia um costume da empresa em conceder PLR aos funcionários, criando no decorrer dos anos uma expectativa de direito por parte destes, fazendo com que se empenhassem no bom desempenho de suas funções, uma vez já terem conhecimento de que havendo lucro a contribuinte, como de praxe, iria participá-lo aos empregados.

Nestes termos, NEGO PROVIMENTO ao Especial interposto.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior

Processo nº 14485.000326/2007-21
Acórdão n.º **9202-002.485**

CSRF-T2
Fl. 670

CÓPIA