



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

Processo n° 15504.721168/2014-62
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.734 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FIAT DO BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

(Súmula Carf nº 103)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSINATURA DO ACORDO COLETIVO DE TRABALHO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101, DE 2000.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda aos fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance dos objetivos pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso dos autos, o instrumento foi assinado após o encerramento do período de aferição dos resultados. O estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NECESSIDADE DE ESTIPULAÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO COLETIVO DE TRABALHO.

Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. Está em desconformidade com a legislação o instrumento de negociação que não contém os resultados objeto de avaliação, nem indica as metas que deverão ser atingidas para o recebimento da participação nos lucros ou resultados.

GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE ANUAL DOS PAGAMENTOS.

Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos aos trabalhadores, na forma prevista em acordo coletivo de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora) e Rayd Santana Ferreira, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

(Assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira,

Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/RJO) que julgou procedente em parte os Autos de Infração DEBCAD nº 51.034.347-3, cujo valor remanescente é de R\$ 1.009.204,63, e respectivos acréscimos legais, e DEBCAD 51.034.348-1, cujo valor remanescente é de R\$ 258.415,14, e respectivos acréscimos legais, conforme ementa do Acórdão nº 12-081.632 (fls. 804/824):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

VEÍCULO DE PROPRIEDADE DA EMPRESA E COMBUSTÍVEL UTILIZADO NO MESMO. NATUREZA JURÍDICA. EXCLUSÃO.

Não se caracteriza remuneração indireta a disponibilização de veículo ao segurado empregado para o desempenho das funções inerentes às suas atividades laborais, o mesmo ocorrendo com as despesas de combustível referentes ao mesmo veículo.

VENDA DE VEÍCULOS POR PREÇOS SUPOSTAMENTE SUBSIDIADOS

Não é possível desconsiderar um negócio jurídico (compra e venda) para fazer incidir sobre o suposto ganho decorrente do negócio contribuições previdenciárias, sem demonstrar a falta de propósito negocial na realização da compra e venda.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/1991.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Desta decisão, o Presidente da 14ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, nos termos do inciso I do artigo 34 do Decreto 70.235/1972.

O presente processo é composto por dois Autos de Infração:

1. **DEBCAD nº 51.034.347-3** (fls. 03/34), referente a Contribuição da empresa destinada à Seguridade Social, incidente sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título pela auçada aos segurados empregados, por serviços por eles prestados à auçada, no valor de R\$ 1.652.138,38, acrescido de R\$ 641.266,23 referentes aos Juros e de R\$ 1.239.103,90 referentes à Multa de Ofício, dando um valor total de R\$ 3.532.508,51;
2. **DEBCAD nº 51.034.348-1** (fls. 35/64), referente a Contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos {FNDE (2,5%), SENAC (1,0%), SESC (1,5%), SEBRAE (0,6%) e INCRA (0,2%)}, incidentes sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título pela auçada aos segurados empregados, por serviços por eles prestados à auçada, no valor de R\$ 432.763,60, acrescido de R\$ 169.005,26 referentes aos Juros e de R\$ 324.572,81 referentes à Multa de Ofício, dando um valor total de R\$ 926.341,67.

No Relatório do Auto de Infração (fls. 67/86) a Fiscalização informou que diante da legislação aplicável e das informações entregues pelo Contribuinte foram encontrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias não consideradas pelo Contribuinte:

1. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS:** Pagamentos realizados a título de PLR respaldados em acordos que apresentam falhas evidentes restando comprovados que não foram atendidas as exigências dos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.101, desvirtuando o objetivo primeiro mencionado no artigo inicial da mencionada Lei, qual seja, de “integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição”;
2. **SALÁRIO IN NATURA VEÍCULOS E COMBUSTÍVEIS:** Disponibilização pela Contribuinte de um ou dois veículos para o funcionário, arcando com os custos de combustível. Posteriormente é realizada a venda destes mesmos veículos a outros funcionários a preços subsidiados.

Em 14/02/2014 o Contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração, via Correio (AR – fl. 484), e tempestivamente, em 18/03/2014, apresentou sua Impugnação de fls. 487 a 546, instruída com os documentos nas fls. 547 a 721.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/RJO para julgamento, onde, através do Acórdão nº 12-081.632, em 20/05/2016 a 14ª Turma, votou no sentido de excluir dos lançamentos DEBCAD 51.034.347-3 e DEBCAD 51.034.348-1 os levantamentos “CO – COMBUSTÍVEL USO VEIC PARTICULAR”, “VE – DISPON VEICULO USO PARTICULAR” e “VV – VENDA VEÍCULOS SUBSID”. Em relação ao saldo remanescente do crédito apurado manteve o levantamento “PL – PARTICIP LUCROS RESULTADOS” constante dos lançamentos DEBCAD 51.034.347-3 e DEBCAD 51.034.348-1, com exceção da competência 01/2009, atingida pela decadência.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão, através da abertura da mensagem enviada para sua caixa postal (fl. 839) em 20/06/2016.

Em 20/07/2016, tempestivamente, foi protocolado Recurso Voluntário de fls. 841 a 864, onde o Recorrente faz um breve resumo dos fatos (fls. 842/844) para em seguida alegar o seguinte:

1. A não incidência de Contribuição Previdenciária sobre PLR – Levantamento: PL – participação lucros resultados (fls. 844/862);
2. Que a natureza da verba paga a título de PLR tem nítido caráter não salarial/remuneratório por total ausência dos elementos configuradores da remuneração (fls. 862/864).
3. Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo a reforma do Acórdão combatido, julgando procedente os pedidos apresentados para: *“cancelar a presente autuação no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a outras entidades e fundos sobre os valores creditados aos empregados a título de PLR (Levantamento: PL – particip lucros resultados), tendo em vista o cumprimento dos requisitos materiais, quais sejam, a existência de regras claras e objetivas a respeito do direito e da extensão do pagamento a ser feito a título de PLR e, conseqüentemente, o cumprimento de TODOS os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000; ou, ainda, pela inexistência das características da habitualidade e contraprestabilidade, já que os referidos valores não estão previstos nos contratos de trabalhos firmados entre a Recorrente e o seus funcionários”*.

Destaco ainda que foi juntado ao e-processo memoriais reiterando os argumentos contidos no Recurso Voluntário apresentado, colacionando ainda jurisprudência do CARF no sentido de que a legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, sendo que a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

Recurso de Ofício

Em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de

ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Destarte, a verificação do "limite de alçada", em face de decisão de primeira instância favorável ao contribuinte ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente, conforme sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício.

No presente caso, tendo em vista que o montante de crédito Tributário exonerado foi abaixo do limite de alçada (fl.805), não conheço do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

Conforme se verifica dos autos, a controvérsia recorrida cinge-se à exigência de contribuições sobre Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR decorrentes dos Acordos Coletivos de Trabalho de 2008, 2009 e 2010.

No entender da autoridade fiscal o pagamento de PLR está em desacordo com os critérios estabelecidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.101/2000 da Lei nº 10.101/2000, em razão da ausência total de metas a serem cumpridas pelos empregados da empresa autuada. Afirma ainda que as datas das assinaturas dos acordos não permitiriam o cumprimento das metas, caso tivessem sido fixadas, uma vez que celebrados quando já findos os exercícios a que se referiam.

A Recorrente afirma que atendeu a todos os requisitos expostos na legislação aplicável e que a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Inicialmente, importante se faz destacar que o pagamento de PLR e suas repercussões tributárias encontram-se previstos na Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, Lei

nº 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea “j” e Lei nº 10.101/00, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.97277/2000 (originária MPV 794, de 29/11/94).

A Constituição da República assegurou, em seu artigo 7º, dentre outros, o direito a Participação nos Lucros e Resultados:

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;

A Lei nº 8.212/91, assim determina acerca do salário de contribuição:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 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;

Como se vê, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto na carta política e condicionado à observância dos requisitos da legislação infraconstitucional. Assim, na medida em que trata de preceito de eficácia limitada, devem ser observados os ditames da lei específica que disciplina a matéria, qual seja, a Lei nº 10.101/2000:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

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.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 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.

Tendo como base a leitura das normas de regência, passamos à análise dos motivos ensejadores do lançamento que descaracterizou os pagamentos efetuados à título de PLR.

Delimitação da motivação do lançamento

A exigência recorrida trata do Levantamento PL, relativa ao Período de Apuração 01/2009 a 12/2010 e Período do Débito de 02/2009 a 07/2010, após a declaração de decadência pela DRJ.

A acusação fiscal considerou que os pagamentos realizados a título de PLR não estariam em conformidade com a legislação de regência, haja vista que: (i) não foram fixadas metas a serem atingidas; (ii) os pagamentos foram realizados após a apuração do faturamento da empresa, não havendo evento futuro e incerto.

Ausência de metas a serem cumpridas pelos empregados

Inicialmente, dando ênfase às regras a serem obedecidas, vale enfatizar que de acordo com a determinação do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, os instrumentos de

negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, justamente para que o trabalhador tenha conhecimento dos critérios estabelecidos para que possa imprimir os esforços pessoais necessários à obtenção do direito à participação nos lucros de modo que se cumpram os objetivos legais e constitucionais de incentivo à produtividade com a integração entre o capital e o trabalho.

Destaque-se que para a finalidade da fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, poderão ser considerados, dentre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Ou seja, a lei não determinou quais regras deveriam constar do Programa de Participação dos Lucros, mas tão somente exigiu que referidas regras fossem claras e objetivas.

Da leitura do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, anteriormente reproduzida, verifica-se que são enumerados, de forma exemplificativa, os critérios para a aferição dos direitos de participação dos empregados nos resultados da empresa. (§ 1º do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000).

As partes tem liberdade para fixar os elementos e condições objetivando a fruição da PLR, sendo válida a escolha de qualquer resultado que interesse à empresa, principalmente em virtude das especificidades que devem ser sopesadas diante do caso concreto e do setor produtivo correspondente, para que a adoção de determinado critério não inviabilize a Participação de Lucros e Resultados dos empregados.

Compulsando os autos, destacam-se dos seguintes documentos: ACT PLR 2008 (fls. 394/396), com a lista de manifestação dos empregados adunada às fls. 673/686; ACT 2009 (fls. 397/399), com a lista de manifestação dos empregados adunada às fls. 400/412; ACT PLR 2010 (fls. 413/415), com a lista de manifestação dos empregados adunada às fls. 416/431. A PLR existente em anos anteriores (fls. 657/665); Declaração do Sindicato às fls. 672.

As metas estão vinculadas ao seu nível de faturamento. Vejamos se os instrumentos fixaram metas a serem atingidas:

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2008

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2008, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da FIAT DO BRASIL S/A, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2008, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

- a. Para os empregados em atividade durante o ano de 2010, será pago o valor equivalente a 80% (oitenta por cento) sobre o respectivo salário base percebido no mês de janeiro de 2011,***

observando-se o valor mínimo de R\$ 2.600,00 (dois mil e seiscentos reais) e o máximo de R\$ 2.900,00 (dois mil e novecentos reais);

b. Será deduzido da parcela acima prevista o valor de R\$ 1.300,00 (Hum mil e trezentos reais), relativo à primeira parcela paga no mês de julho de 2010;” - Destacou-se.

[...].

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2009

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2009, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da FIAT DO BRASIL S/A, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2009, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

[...].

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2010

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2010, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da FIAT DO BRASIL S/A, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2010, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

[...].

Destarte, a documentação acostada aos autos permite verificar que, diferente do afirmado pelo Fiscal, não ocorreu “ausência total de metas a serem cumpridas por seus empregados”. A cláusula segunda dos ACTs e suas alíneas determina que a PLR seja paga aos empregados da FIAT DO BRASIL S/A, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais aferidas pela empresa. No parágrafo único especifica os critérios de aferição, a definição do valor a ser pago, as regras para pagamento, bem como a determinação de dedução de parcela adiantada.

Os Acordos Coletivos de PLR firmados trazem em seu bojo a regra objetiva para o pagamento da PLR, qual seja, a avaliação de resultados a partir de metas alcançadas pela empresa. Ou seja, depende do nível de faturamento alcançado.

Conforme bem aduziu a Recorrente, os balanços contábeis da empresa são regularmente publicados em órgãos da imprensa de grande circulação e podem ser analisados a qualquer tempo e por qualquer um de seus funcionários e pelo Sindicato.

Dessa forma, considero que existe critério objetivo estipulado para o pagamento da PLR e com conhecimento dos funcionários que participaram de todo o processo de elaboração, conforme lista de manifestação dos empregados anexada aos autos.

Dessa forma não prospera o fundamento da acusação fiscal de inexistência de metas a serem cumpridas.

Data da assinatura dos acordos

Com relação a data da assinatura dos acordos, o Relatório do Auto de Infração traz no item 5.1 (fls. 79 e seguintes), o resumo da situação dos pagamentos efetuados aos empregados da Recorrente, relacionados aos Acordos Coletivos de Trabalho - PLR assinados entre a empresa e o Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Assessoramento, Perícia e Informações do Estado de Minas Gerais - SINTAPPI, conforme abaixo discriminados:

- ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2008 assinado em 15/01/2009 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2008 e da segunda parcela até o dia 30 de janeiro de 2009;
- ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2009 assinado em 06/01/2010 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2009 e da segunda parcela até o dia 29 de janeiro de 2010;
- ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2010 assinado em 03/01/2011 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2010 e da segunda parcela até o dia 31 de janeiro de 2011.

Nesse ponto, cabe esclarecer que a Lei não fala de forma explícita de prazos de formalização do plano e efetivo pagamento aos trabalhadores da participação a que tem direito em virtude da sua atuação na empresa.

A razão da não fixação de datas na lei que regulamenta a matéria deve ser vista como forma de preservar o instituto do PLR desonerando-as das contribuições, conforme disposto constitucionalmente, em virtude das peculiaridades que devem ser observadas em cada caso concreto.

Dessa forma, alguns fatores devem ser observados quanto à análise do que se configura a prévia pactuação do plano. No caso de já existir uma política dentro da empresa de divulgação de tipo de metas ou resultados esperados, e, em decorrência disso, uma expectativa do trabalhador no recebimento da PLR como forma de incentivo ao resultado do esforço imprimido, esses fatores devem ser levados em consideração na verificação da anterioridade da pactuação.

Com efeito, não se pode olvidar que a finalidade da lei reside do conhecimento prévio, por parte do trabalhador, da existência de critérios para aferição de metas ou resultados, o que muitas vezes acontece no processo de negociação do acordo, ou mesmo tal conhecimento já faz parte da pactuação de PLR em anos anteriores com características semelhantes.

Conforme visto anteriormente, foram juntados aos autos, além dos Acordos Coletivos, a lista de manifestação dos empregados, a declaração do sindicato informando que ocorreram metas objetivas de prévio conhecimento, o que demonstra a sua participação no plano com envolvimento na discussão durante todo o processo até a sua assinatura final, sem que as regras do acordo representassem surpresa para os funcionários. O sindicato representativo dos empregados participou dos acordos desde a sua origem.

Diante dessas premissas, o simples argumento de que as datas de assinatura dos acordos ocorreram posteriormente, a meu ver, não descaracteriza a natureza da verba paga a título de PLR. As especificidades devem ser sopesadas diante do caso concreto, o que não foi objeto de verificação aprofundada pelo fiscal autuante que apenas procedeu à análise objetiva das datas das assinaturas dos acordos.

Ademais, a Lei nº 10.101/2000 não define o momento exato ou prazo mínimo para a assinatura do acordo, razão pela qual, a cada caso concreto, deve-se buscar a melhor interpretação, objetivando que seja aferida a real intenção da norma do inciso XI, do art. 7º da Constituição Federal, bem como do legislador infraconstitucional.

Assim, entendo que a data da assinatura dos acordos, por si só, não descaracteriza a PLR paga aos funcionários.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia à I. Relatora para discordar do seu voto referente ao exame do recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Com relação ao recurso voluntário, a matéria controvertida em segunda instância cinge-se aos pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados empregados, respaldados nos Acordos Coletivos de Trabalho de 2008, 2009 e 2010 (fls. 394/396, 397/412 e 413/431).

O Relatório Fiscal está juntado às fls. 67/86. Segundo a autoridade lançadora, os instrumentos de ajuste estão em desacordo com o estabelecido na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, tendo em vista que: (i) há ausência de metas a serem cumpridas; e (ii) as datas de assinatura inviabilizam o cumprimento de metas, caso houvesse.

Embora já transcrito pela I. Relatora, reproduzo a Cláusula Segunda dos respectivos Acordos Coletivo de Trabalho:

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2008

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

*O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2008, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da **FIAT DO BRASIL S/A**, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.*

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2008, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

(...)

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2009

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

*O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2009, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da **FIAT DO BRASIL S/A**, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.*

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2009, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

(...).

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2010

CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO

*O presente Acordo Coletivo de Trabalho tem a finalidade de quitar a importância relativa à Participação dos Trabalhadores nos Lucros e ou Resultados – PLR do ano de 2010, bem como de estabelecer o valor da segunda parcela da referida verba, a qual será paga aos empregados da **FIAT DO BRASIL S/A**, a partir de avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa.*

Parágrafo único – Fica ajustado que a segunda parcela da PLR, relativa ao ano de 2010, tendo em vista as metas alcançadas pela empresa, será paga aos empregados, da Fiat do Brasil, observando-se o seguinte:

(...)

a) Existência de metas no acordo coletivo

Por exigência da lei específica, as regras da participação nos lucros ou resultados devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. Eis a redação do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000:

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

(...)

§ 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.

(...)

Como se observa da legislação, os critérios e as condições têm que estar expressamente consignados no instrumento de negociação, ainda que se admita a possibilidade do seu detalhamento em documentação apartada, como mecanismo para viabilizar a operacionalização, desde que mantida a harmonia com as regras gerais.

Nada obstante, a cláusula segunda dos instrumentos de negociação coletiva, acima reproduzida, não estipula quais resultados são objeto de avaliação, tampouco indica as metas que devem ser atingidas.

O acordo refere-se de forma vaga e imprecisa à "avaliação de resultados apurados com base nas metas anuais apuradas pela empresa" e às "metas alcançadas pelas empresa".

O direito à fruição não está atrelado a qualquer evento devidamente discriminado no documento, não havendo clareza a respeito do programa de metas ou resultados para fins de possibilitar a aferição do cumprimento do pactuado.

A recorrente afirmou que o critério para pagamento foi a manutenção do nível do faturamento anual da companhia, em comparação com os anos imediatamente anteriores, cujos funcionários tinham notório conhecimento. Há também declaração do sindicato, no mesmo sentido.

Todavia, para fins tributários, nenhum efeito produz, porque o critério deixou de ser estipulado no instrumento de negociação, ficando caracterizado o descumprimento da legislação de regência.

b) Data de assinatura dos acordos coletivos de trabalho

Com relação à data de assinatura dos instrumentos de negociação, assim se pode resumir os fatos:

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2008 assinado em 15/01/2009 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2008 e da segunda parcela até o dia 30 de janeiro de 2009;

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2009 assinado em 06/01/2010 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2009 e da segunda parcela até o dia 29 de janeiro de 2010;

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PLR 2010 assinado em 03/01/2011 para pagamento da primeira parcela da PLR em julho de 2010 e da segunda parcela até o dia 31 de janeiro de 2011.

Pois bem. Como cedição, a participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

O acordo entre as partes deve incentivar, via de regra, o alcance de resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitadas individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordado, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

Da essência do instituto que a assinatura do termo de ajuste preceda aos fatos que se propõe a regular, extraído da própria interpretação sistemática do ordenamento jurídico, a partir do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988, que instituiu a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em conjunto com a regulamentação dada à matéria pela via da Lei nº 10.101, de 2000.

É verdade que a lei não impõe de modo expresso qualquer momento para a assinatura do instrumento de negociação. Porém, tal característica da legislação não tem o condão de levar o intérprete à conclusão extrema de que é suficiente tão somente a formalização do acordo, devido ao término das negociações, não suceder ao pagamento da parcela da participação nos lucros ou resultados.

A exigência de formalização do instrumento antes do pagamento é até mesmo óbvia, porquanto deve-se garantir ao trabalhador a possibilidade de examinar se o montante recebido está conforme as metas e critérios pré-estabelecidos entre as partes para o respectivo pagamento.

A prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, para autorizar a fruição do benefício fiscal é uma situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, é limitada pelo mundo real brasileiro, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

Daí porque é inevitável certa flexibilidade, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto que visa à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Essa possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração.

É possível aceitar a assinatura depois de iniciado o período de aferição, sem que implique um desvirtuamento integral em face da legislação de regência, desde que evidenciada, considerando o tipo de metas e/ou resultados estabelecidos, a negociação em curso e o amplo conhecimento pelos empregados das regras discutidas, de maneira que os trabalhadores pudessem desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

Contudo, no caso em apreço penso inviável legitimar, tendo em conta as finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que adotada a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

Em todos os instrumentos de negociação, a assinatura do acordo se deu após o respectivo encerramento do período de apuração dos resultados (ano 2008: 15/01/2009, ano 2009: 06/01/2010 e ano 2010: 03/01/2011).

Não há como incentivar e aferir o resultado que já ocorreu. Do mesmo modo, o estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, igualmente desnaturam o programa de participação nos lucros ou resultados,

configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial, a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

A certeza do alcance dos resultados para fins do direito ao pagamento da participação trás como consequência que os sindicatos, representando os trabalhadores, não criam obstáculos à assinatura do acordo em data próxima, ou mesmo posterior, ao término do período de apuração a que se refere.

Por sua vez, a eventual similitude com os acordos firmados ao longo de anos anteriores ao da fiscalização não possui, no caso sob exame, a importância que pretende dar a recorrente a tal fato. É verdade que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, pode gerar expectativa do trabalhador, de sorte a contribuir para o incentivo da sua produtividade.

Todavia, a pactuação do instrumento após o período de aferição dos resultados, como ora se cuida, extrapola qualquer flexibilidade possível, sendo flagrantemente contrária ao próprio sentido de incentivo à produtividade perseguido pelo legislador. Não pode, tampouco deve, o aplicador do direito acatá-la como estando em harmonia com o ordenamento jurídico.

Caso contrário, se estaria admitindo uma presunção indevida, em desfavor do interesse do trabalhador protegido pela lei, consistente na possibilidade de definição das regras para aquisição do direito de receber a participação por meio dos costumes ou verbalmente, em detrimento da sua implementação mediante instrumentos normativos escritos previamente negociados para o período de avaliação, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, conforme prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

Apenas quando da efetivação da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o respectivo período a que se refere.

c) Natureza dos pagamentos

No recurso voluntário, o sujeito passivo ainda pondera que os pagamentos a seus empregados a título de participação nos resultados não preenchem os requisitos de habitualidade e natureza contraprestacional essenciais à sua caracterização como remuneração pelo trabalho.

Sem razão. Como reconhecido pela recorrente, o pagamento de tais verbas, com a mesma natureza, também se efetivou em acordos trabalhistas firmados em outros exercícios ao período fiscalizado.

Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos, pela recorrência da situação ao longo do tempo sem interrupção.

Além disso, a parcela que se destina a retribuir o trabalho prestado, como se constata dos acordos coletivos, possui natureza remuneratória, independentemente da sua periodicidade de pagamento (arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

A exigência de habitualidade das parcelas recebidas pelo segurado empregado restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura".

É que a legislação tributária não faz menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

De mais a mais, a impossibilidade de tributação dos pagamentos recebidos a título de ganho eventual, dada a exclusão expressa pelo item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não comporta a interpretação pretendida pela recorrente no recurso voluntário. Eis o dispositivo:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

O ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), veiculado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Desse modo, mais que razoável que as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração estejam definidas em lei, assim como as respectivas situações e condições, por inconcebível deixar a exclusão da tributação ao alvedrio do sujeito passivo.

Processo nº 15504.721168/2014-62
Acórdão n.º **2401-005.734**

S2-C4T1
Fl. 20

Em suma, os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados não cumprem os requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, caracterizando a habitualidade e contraprestação pelo trabalho, com incidência de contribuição previdenciária e contribuições reflexas devidas a terceiros.

Não merece reforma, portanto, o acórdão de primeira instância.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess