



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.723583/2012-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.068 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente SACHA CALMON - MISABEL DERZI, CONSULTORES E ADVOGADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2009

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações afetas ao DEBCAD 51.016.474-9, e, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz e Martin da Silva Gesto, que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.556 e ss) interposto contra decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (fls. 522 e ss) que **manteve as autuações 51.016.471-4, 51.016.472-2 e 51.016.473-0**, e não conheceu da impugnação

apresentada em face da autuação **51.016.474-9 – CFL 68** (conforme resumido no R. Acórdão - fls. 523/524):

1. O presente processo (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, fls. 02) tem por objeto impugnação aos seguintes Autos de Infração, lavrados em face da empresa em epígrafe:

1.1 Auto de Infração nº **51.016.471-4**, fls. 03/07, referente às contribuições previdenciárias da empresa, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, especificadas no Anexo I do Relatório Fiscal, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – Sat/Rat, em 01/2009 e 07/2009, no valor total de R\$ 173.244,14, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.2. Auto de Infração nº **51.016.472-2**, fls. 08/12, referente às contribuições dos segurados, sem retenção, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, especificadas no Anexo I do Relatório Fiscal, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, em 01/2009 e 07/2009, no valor total de R\$ 17.405,44, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.3. Auto de Infração nº **51.016.473-0**, fls. 13/17, referente às contribuições da empresa para outras entidades ou fundos (terceiros), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, especificadas no Anexo I do Relatório Fiscal, constantes de folha de pagamento e contabilidade indevidamente sob o título de participação nos lucros/resultados, em 01/2009 e 07/2009, no valor total de R\$ 47.848,36, consolidado em 24/04/2012, incluídos os respectivos juros e multa de ofício.

1.4. **Auto de Infração nº 51.016.474-9**, fls. 18, referente à multa por apresentação de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs com informações incorretas ou omissas na competência 13/2009, em decorrência da não informação dos segurados constantes do Anexo IV do Relatório Fiscal, apurados pela confrontação da GFIP nº de controle LjXwnhVelwL00005 com a folha de pagamento e arquivos digitais contábeis, no valor de R\$ 500,00, nos termos do art. 32A, caput e inciso II e § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991. Apesar de a empresa ter retificado a GFIP, não foi aplicada a redução da multa prevista inciso II do § 2º do art. 32º da Lei nº 8.212, de 1991, em razão da aplicação do valor mínimo do inciso II do § 3º do art. 32º da Lei nº 8.212, de 1991.

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 21/36), nos anexos dos Autos de Infração (fls. 19/20 e 37/45) e demais documentos constantes dos autos (fls. 46/203).

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância (fls. 524 e ss) analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

3. Cientificada dos lançamentos em 25/04/2012 (fls. 3, 8, 13 e 18), a autuada apresentou as impugnações de fls. 205/218 (AI nº 51.016.4714), 285/298 (AI nº 51.016.4722), 365/378 (AI nº 51.016.4730) e 444/452 (AI nº 51.016.4749), em 24/05/2012 (fls. 214, 290, 366 e 442), acolhidas como tempestivas pelo órgão preparador (fl. 1172), instruídas com os documentos de fls. 219/284, 299/364, 379/443 e 453/518, alegando, em síntese, que:

a) Considerações iniciais. A impugnante atendeu todas as solicitações da fiscalização, o que demonstra sua boa-fé e busca da verdade. A autuação é injusta e absurda, pois a impugnante seguiu todos os ditames legais ao pagar participação nos lucros ou resultados. Não se contesta o valor pago e sim que o instrumento coletivo não seria suficiente para atender aos ditames legais.

Por outro lado, tendo a fiscalização se dado sobre a folha de pagamentos, nos documentos e nos Anexos às NFLD's (sic) lavradas pode haver informações de terceiros (empregados), devendo ser preservadas, nos termos do art. 5º, inciso X, CF/88 e art. 198 do CTN. Não se exige a preservação do sigilo de tais dados, mas se afirma que esta preservação (por se tratar de dados de terceiros) é inerente ao caso e de responsabilidade das Autoridades que conduzirem este processo administrativo.

b) Tempestividade. Cientificada dos Autos de Infração em 25/04/2012 (quarta-feira), o prazo de impugnação de 30 dias encerrou-se em 25/05/2012 (sexta-feira).

c) Conexão. A impugnante pugna pelo trâmite conexo das impugnações aos autos de infração nº 51.016.471-4, nº 51.016.472-2, nº 51.016.473-0 e nº 51.016.474 -9, já que os fundamentos de origem, as partes e o período autuado coincidem.

d) Fatos. A fiscalização entendeu que os valores pagos a título de PLR, no ano de 2009, *data venia*, não estavam de acordo com os ditames constantes da Lei 10.101, de 2000.

O entendimento da fiscalização está baseado no vazio argumento da ausência de um plano de metas a ser cumprido o que evidenciaria falta de esforço pessoal no recebimento da parcela, com infringência ao disposto no art. 3º, caput, da Lei 10.101, e 2000.

A autuação beira o absurdo jurídico. Como dizer que uma Participação nos Lucros, cujo cálculo se extrai diretamente do lucro auferido pela Sociedade, pactuada em Acordo Coletivo de Trabalho, está fora dos ditames legais? A impugnante repartiu o bolo dos lucros, seguindo o estímulo governamental, e agora se vê às voltas com uma autuação fiscal. Será que jamais neste país teremos a exata noção de segurança jurídica?

e) Ausência de Natureza Salarial. O art. 7º, XI, da Constituição autoriza a participação baseada tanto nos lucros quanto nos resultados e declara, de forma peremptória, que tal parcela não tem caráter salarial.

Não pode a lei ou seu intérprete reduzir o alcance do comando constitucional com regras que venham a ferir a razoabilidade. Portanto, se demonstrado que a parcela tem natureza de PLR, por força constitucional, não pode ela ser tributada, independentemente do que diz a lei.

No caso impugnado, houve autêntica participação nos lucros, pois a impugnante reservou parte do lucro apurado na contabilidade e distribuído aos sócios para dar aos empregados, conforme Acordo Coletivo. Quanto maior o lucro, maior a participação. Não há razões fáticas ou jurídicas para a presente autuação. A PLR foi instituída por Acordo Coletivo de Trabalho, no qual constou expressamente que a participação nos lucros se daria de maneira clara e objetiva: um percentual do lucro distribuído aos sócios é segregado: este montante é distribuído aos empregados (administrativo e advogados), na proporção da remuneração de cada um.

Assim, todos os requisitos constantes da Lei 10.101, de 2000 foram atendidos: (1) que seja resultado de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, ou convênio ou acordo coletivo (art. 2º, caput e incisos I e II da Lei 10.101); o instrumento coletivo encontra-se anexo e demonstra a negociação para o pagamento da PLR; (2) que as regras para sua concessão, aferimento, periodicidade, vigência e pagamento sejam claras e precisas: o instrumento esgota o assunto, deixando evidente a distribuição do lucro aos seus empregados da maneira mais simples e pura, ou seja, um percentual do lucro distribuído aos sócios é distribuída aos empregados, na proporção das respectivas remunerações; e (3) em que pese a lei facultar a adoção de um dos métodos sugeridos, a Impugnante adotou o que nela constava, ou seja, a lucratividade.

Reclama a fiscalização, no entanto, que o Programa de Participação nos Lucros elaborado pela Impugnante e seus empregados é subjetivo sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado, e ausência de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

Não faz nenhum sentido a linha argumentativa adotada, até porque numa empresa de prestação de serviços advocatícios não há como fixar metas de produtividade por unidade ou tempo, diferente de empresas industriais e comerciais.

No caso da impugnante, a PLR atuou como catalisadora da união de todos para produzir mais, ganhar melhor e reduzir custos, a aumentar o lucro e a participação. Não há que se fazer qualquer plano de metas quando o próprio instrumento coletivo esgota o assunto, como o celebrado pela Impugnante e seus empregados. O que deveria ser objeto de regulamentação se tudo já consta do Acordo Coletivo?

O instrumento coletivo demonstra que o montante distribuído aos empregados é oriundo do lucro distribuído aos sócios, portanto, o índice de lucratividade é o mais claro possível: quanto mais a sociedade lucra, maior o bolo a ser distribuído aos empregados. Quanto maior o esforço dos empregados, com aumento das receitas e redução das despesas, maior será o valor a ser distribuído.

Repita-se, quando se fixa um percentual sobre o lucro a ser distribuído, a consequência lógica e direta é que o conceito mais puro de distribuição de lucros está sendo obedecido. Se a Sociedade não der lucro, não há o que distribuir.

O esforço de todos se volta para a lucratividade e, neste caso, não há necessidade de maiores detalhamentos, ao contrário do plano que se busca a aferição de resultados.

A lógica da proporcionalidade das remunerações beneficia quem contribui mais para a Sociedade, tanto que reconhecidamente recebe mais.

De mais a mais, tampouco a alegação de que os acordos coletivos preveem uma "garantia de participação mínima" merece prosperar, já que a PLR paga sobre o lucro líquido, como no caso em tela, obviamente não constitui nenhuma garantia ao trabalhador, tampouco substitui sua remuneração, na medida em que seu recebimento depende da apuração de lucro líquido. Se não houver lucro, não há PLR.

Destarte, tendo sido demonstrado nos autos que a PLR paga pela Impugnante a seus empregados (a) está prevista em Acordo Coletivo; (b) depende da apuração de lucro líquido contábil; (c) preenche todos os requisitos legais e constitucionais; não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre a mesma, tampouco em falta de informação em GFIP, por inocorrência do respectivo fato gerador.

As autuações estão na contramão da vontade constitucional e legal, por isso, não podem subsistir.

f) Descumprimento de Obrigação Acessória. Além da cobrança das contribuições previdenciárias (parte patronal e dos empregados) e de terceiros, nos respectivos autos de infração, lavrou-se multa pela não declaração de tais fatos geradores em GFIP.

Não houve sonegação ou ocultação de valores, pois tudo estava devidamente registrado nos livros contábeis, no razão contábil, nas folhas de pagamento, bem como nas informações enviadas a Receita Federal do Brasil. A Fiscalização teve acesso a todos estes dados.

Não há descumprimento de obrigação acessória ou instrumental, mas discussão acerca de ser a obrigação principal devida ou não.

Não se pode cobrar multa por descumprimento de obrigação acessória de uma obrigação principal cujo lançamento é objeto de impugnação em processo administrativo.

Em homenagem aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do não confisco, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade, não parece justo, razoável ou proporcional, que a empresa tenha que arcar com a aplicação de multa pelo não cumprimento de uma obrigação acessória originada em obrigação principal sob discussão no âmbito administrativo.

Vista a autuação de forma isolada, a fiscalização pretende que a empresa declare como devido tributo que a impugnante entende não devido, uma confissão sob coação, o que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. Só após o término do processo administrativo relativo à obrigação principal, pode se cogitar em descumprimento de

obrigação instrumental de declarar. Pela mesma razão, o Supremo Tribunal Federal (Súmula Vinculante nº 24) entendeu que não se tipifica crime material contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo.

Se não há lançamento definitivo, não há como se afirmar que deixou de declarar (ato ilícito), não havendo motivação suficiente para o lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória.

E, mais, se posteriormente a matéria for ao âmbito judicial, somente após decisão passada em julgado é que os valores passaram a ser reconhecidamente devidos, a gerar a possibilidade de se exigir a obrigação acessória de declarar em GFIP, pois na GFIP somente devem ser lançados valores devidos.

Nos termos do art. 151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário principal está suspensa, não sendo passível de cobrança e nem de ser tido como devido para ser declarado em GFIP.

Em declarações similares (DCTFs, DIPJs etc) somente se exige a declaração daquilo que a empresa entende como devido.

Portanto, não há pressuposto legal para a aplicação da presente multa.

g) Mérito – Multa GFIP. Reitera argumentos acerca da observância da Lei nº 10.101, de 2000.

h) Pedido. A bem da celeridade e da economia processual, pugna pelo trâmite conexo dos autos de infração nº 51.016.471-4, nº 51.016.472-2, nº 51.016.473-0 e nº 51.016.474-9, já que os fundamentos de origem, as partes e o período autuado coincidem. Por fim, requer a procedência das impugnações, com o cancelamento dos autos de infração.

Segundo o R. Acórdão Recorrido:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/04/2012

ALEGAÇÕES PERTINENTES A AUTO DE INFRAÇÃO DIVERSO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, precisando os pontos de discordância. Não tendo o impugnante contestado expressamente a matéria objeto do Auto de Infração, impõe-se o não conhecimento da impugnação

Impugnação Não Conhecida

Sem Crédito Tributário em Litígio

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONCEITO.

A participação nos lucros pode ter por meta o simples êxito do empreendimento, ou seja, a obtenção de lucro. Havendo lucro, o empregado dele participará. Esse critério é objetivo. Nada impede, contudo, que se fixe índice mínimo de lucratividade, um patamar de lucro a partir do qual os empregados passariam a ter o direito de participação. A fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

Descumprida exigência traçada na Lei nº 10.101, de 2002, as quantias pagas aos empregados a título de participação nos lucros têm natureza de remuneração (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, j), devendo ser tributadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITO LEGAL.
CONTEÚDO MÍNIMO DA NORMA COLETIVA.

Devem constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO EXATA EM GFIP.
DESCUMPRIMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício tem por pressuposto a falta de pagamento ou recolhimento da contribuição previdenciária, bem como a falta de declaração ou a declaração inexata em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Extrai-se do R. Acórdão, o trecho abaixo reproduzido:

1.4. Auto de Infração nº 51.016.474-9, fls. 18, referente à multa por apresentação de Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs com informações incorretas ou omissas na competência 13/2009, em decorrência da não informação dos segurados constantes do Anexo IV do Relatório Fiscal, apurados pela confrontação da GFIP nº de controle LjXwnhVelwL00005 com a folha de pagamento e arquivos digitais contábeis, no valor de R\$ 500,00, nos termos do art. 32A, caput e inciso II e § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991. Apesar de a empresa ter retificado a GFIP, não foi aplicada a redução da multa prevista inciso II do § 2º do art. 32º da Lei nº 8.212, de 1991, em razão da aplicação do valor mínimo do inciso II do § 3º do art. 32º da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

7.6 Portanto, a empresa confessou na GFIP nº JxOzUzwcbLo00003 (enviada em 26/03/2012, durante o procedimento fiscal) os fatos geradores especificados no Anexo IV (e constantes da anterior GFIP nº PAsiEy0t9sC00009, cancelada pela de nº LjXwnhVelwL00005) e o Relatório Fiscal e os Anexos I e IV, bem como os demais anexos dos Autos de Infração, são claros no sentido de diferenciar os pressupostos de fato e de direito de todos Autos de Infração.

7.7. Nesse contexto, não tendo a impugnação ao AI nº 51.016.474-9 (fls. 444/452) veiculado qualquer motivo de fato ou de direito ou ponto de discordância pertinente ao AI nº 51.016.474-9, não houve contestação expressa da matéria objeto do AI nº 51.016.474 -9, impondo-se o não conhecimento da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 16, III, e 17).

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 11/12/2013 (fls. 554), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 09/01/2014 (fls. 556 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra os lançamentos (nº 51.016.471-4, 51.016.472-2 e 51.016.473-0) ao fundamento de que o Acórdão inovou ilegalmente os fundamentos das autuações, ao desconsiderar a inexistência de metas e resultados e lastrear a manutenção das autuações na falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Pede a extinção do crédito tributário inserto no **DEBCAD nº 51.016.474-9** (CFL 68) em razão do seu pagamento.

Extrai-se do Recurso, o pedido abaixo reproduzido (fls. 574):

Então, fica apenas o lamento de que a Recorrente instituiu um programa de Participação nos Lucros nos estritos ditames legais, de forma a estimular os seus empregados a trabalhar pelo sucesso da sociedade, contudo, agora se depara com uma autuação que, *data vênia*, está na contramão da vontade constitucional e legal e consiste em um verdadeiro desestímulo ao pagamento da parcela.

Ante o exposto, descabida as autuações bem como o acórdão proferido pela DRJ/CTA, uma vez que o argumento de que inexistiu meios de aferição do acordado nos ACT's é insubsistente e, ainda que seja considerado, não tem o condão de afastar a natureza jurídica da participação nos lucros.

4. DO PEDIDO.

Ante o exposto, pede a Recorrente a reforma do acórdão recorrido para que sejam **desconstituídos os lançamentos tributários realizados pelos Autos de Infração/DEBCAD's 51.016.471-4, 51.016.472-2, 51.016.473-0**, extinguindo definitivamente o crédito tributário, nos termos do art. 156, IX do CTN.

Pede, ainda, seja reconhecida a extinção do crédito tributário realizado pelo **Auto de Infração/DEBCAD nº. 51.016.474-9 em razão do pagamento (art. 156, I do CTN).**

19

Nestes termos, pede deferimento.

De Nova Lima para Belo Horizonte/ MG, em 09 de janeiro de 2014.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO
OAB/MG nº 9.907

VALTER DE SOUZA LOBATO
OAB/MG nº 61.186

MISABEL ABREU MACHADO DERZI
OAB/MG nº 16.082

JULIANA JUNQUEIRA COELHO
OAB/MG nº 80.466

Junta documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

Segundo o Acórdão recorrido (fls. 523 e 530):

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, nos termos do voto do Relator, em NÃO CONHECER da impugnação ao Auto de Infração nº 51.016.474-9, não havendo litígio em relação à multa de R\$ 500,00, e julgar IMPROCEDENTE as impugnações aos Autos de Infração nº 51.016.4714, nº 51.016.4722 e nº 51.016.4730, mantendo os respectivos créditos tributários exigidos.

Ressalte-se que, se entender cabível, o órgão preparador deverá adotar as providências de sua alçada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 21, caput e § 1º).

(...)

7.7. Nesse contexto, não tendo a impugnação ao AI nº 51.016.474-9 (fls. 444/452) veiculado qualquer motivo de fato ou de direito ou ponto de discordância pertinente ao

AI nº 51.016.474 -9, não houve contestação expressa da matéria objeto do AI nº 51.016.474-9, impondo-se o não conhecimento da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 16, III, e 17).

O não conhecimento de defesa apresentada em razão do DEBCAD 51.016.474 -9 implica a não instauração do contencioso administrativo relativamente a esse lançamento (art. 14, do Decreto 70.235/72).

Assim, as alegações afetas ao **DEBCAD 51.016.474 -9** não poderão ser conhecidas também nessa esfera de julgamento, cumprindo ao contribuinte demonstrar o pagamento do lançamento à Autoridade Competente pela cobrança administrativa, a fim de ter declarado extinto o crédito tributário lançado.

Do Mérito.

O Recorrente alega que o R. Acórdão desconsiderou a inexistência de metas e resultados e lastreou a manutenção das autuações na falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, inovando ilegalmente os fundamentos das autuações.

Além disso, afirma a ausência da natureza salarial das verbas pagas a título de participação nos lucros.

Vejamos o que relatou a D. Autoridade Fiscal (fls.21 e ss):

1.1- Este Relatório Fiscal é parte integrante dos Autos de Infrações - AI DEBCAD Números: 51.016.471-4, 51.016.472-2 e 51.016.473-0 de contribuições devidas a Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social prevista no artigo 195, incisos I e II da Constituição Federal, correspondentes à parte da empresa, do segurado, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas a Entidades/Fundos denominados “Terceiros”: Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário Educação), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio As Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Serviço Social do Comércio – SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC.

1.2- O presente Relatório integra também o Auto-de-Infração - AI DEBCAD Número: 51.016.474-9, por ter o autuado incorrido em infração a dispositivo legal, constituindo-se assim, em fato gerador da obrigação acessória, sujeitando-se o infrator à multa aplicada, de acordo com o contido no art. 92 c/c art. 102 da Lei nº 8.212 de 24/07/1991, sendo lavrado nos termos do art. 293 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999.

1.3- Os referidos Autos de Infrações compõem o processo que recebeu o Número de Identificação Comprot: 15504-723.583/2012-99, que deverá ser utilizado para tramitação na Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e acompanhamento da empresa, devendo ser citado em caso de apresentação de impugnação.

1.4- Os Autos de Infrações que compõem o presente processo (Comprot N° 15504-723.583/2012-99) abrangem as seguintes contribuições lançadas:

AI DEBCAD N°	CONTRIBUIÇÃO LANÇADA
51.016.471-4	Previdenciária - Parte Patronal, inclusive a destinada ao custeio de acidentes do trabalho
51.016.472-2	Previdenciária - Parte Segurados
51.016.473-0	Terceiros - Parte Patronal - contribuição destinada a Entidades e Fundos
51.016.474-9	Aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória - CFL 78

1.5- Os Autos de Infração - AI (DEBCAD Nº 51.016.471-4, 51.016.472-2 e 51.016.473-0) lavrados por descumprimento de obrigações principais dos quais este Relatório é parte, têm por finalidade apurar e constituir os créditos relativos às contribuições sociais não recolhidas aos cofres públicos, distribuídas conforme subitem anterior.

1.6- O Auto de Infração - AI (DEBCAD Nº 51.016.474-9) lavrado por descumprimento de obrigações acessórias do qual este Relatório também é parte, tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo à multa decorrente a infração a dispositivo da Lei nº 8.212 de 24/07/1991.

1.7- Os autos de infração por descumprimento de obrigações principais e acessórias integram um único processo por possuírem os mesmos elementos de prova, conforme preceitua o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e alterações.

(...)

2.2.1- Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, concedido aos seus empregados, no período de 01/2009 e 07/2009, foram extraídos das Folhas de Pagamentos e Contabilidade apresentadas em arquivo magnético, cujos valores correspondentes ao presente levantamento, encontram-se lançados neste AI sob o seguinte código e título, o qual exprime a ocorrência do fato gerador:

- P2 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - 2009

2.2.2- Os valores pagos a título de Participação nos Lucros, consignados em Folha de Pagamento sob o código: 0120 - Participação nos Lucros (arquivo magnético) e 430 - Partic. Lucros/Resultados (em meio papel), registrados nas contas contábeis: 3.3.1.01.032 - Participação nos Lucros (Despesas Administrativas) e 3.5.1.01.032 - Participação nos Lucros (Custos Gerais), estão sendo considerados como integrantes do salário-de-contribuição (base de cálculo), das contribuições devidas à Previdência Social e Terceiros, no presente lançamento, tendo em vista que foram pagos aos segurados empregados sem observância das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101 de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

2.2.3- Por oportuno é importante verificar o que diz o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, publicado no D.O.U. de 07/05/99, em seu artigo 214:

(...)

2.2.4- Para que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não se constitua base de incidência de contribuições previdenciária, urge que a mesma seja paga em conformidade com os dispositivos da Lei nº 10.101 de 19/12/2000, que regula a referida participação como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

2.2.5- A Lei nº 10.101 de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, determina em seu art. 2º:

“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”.

(...)

2.2.6- Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou os respectivos Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).

2.2.7- Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2009 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

2.2.8- Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para o exercício de 2009, a forma de pagamento com base no lucro líquido, conforme cláusulas abaixo transcritas:

2.2.8.1- DO MONTANTE A SER DISTRIBUIDO - Cláusula Terceira:

CLÁUSULA TERCEIRA. Para todos os empregados administrativos e advogados empregados da Sociedade, em qualquer dos estabelecimentos, será destinado o percentual de 3% (três por cento) do lucro líquido, a ser distribuído proporcionalmente à respectiva remuneração, na forma a seguir regulada.

2.2.8.2- DA FORMA DE APURAÇÃO - Cláusula Sexta:

CLÁUSULA SEXTA. Com base em balancete contábil específico, levantado em 31 de dezembro de 2008, será aplicado o percentual de 3% (três por cento) sobre o lucro líquido de cada período de apuração, e o montante apurado será dividido na proporção direta dos salários efetivamente recebidos no período.

Parágrafo único. O cálculo far-se-á da seguinte forma: somam-se os salários mensais brutos recebidos por cada empregado ao longo do período de apuração, ou seja, 01.01.2008 a 31.12.2008, dividindo por 12 para que se encontre a remuneração média (excluídos os vales alimentação, transporte e quaisquer outros benefícios *in natura*)⁴, em seguida, encontra-se a relação percentual entre o total de salários recebido por cada empregado e a folha de salários dos advogados no mesmo período. O percentual individual apurado incidirá sobre o montante a ser distribuído, encontrando-se o valor da PLR de cada empregado.

(...)

2.2.10- Da leitura dos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados é subjetivo, sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado, e ausência de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

2.2.11- Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2º, § único, determina que, 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 do que for acordado.

2.2.12- Dessa forma, considerando a incipiência dos instrumentos apresentados e aventando a possibilidade de ter sido feita a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº 10.101/2000 e mais, sendo de suma importância para o desenvolvimento da

Auditoria Fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal nº 4 de 03/04/2012, a empresa foi intimada a prestar à Fiscalização as informações ou esclarecimentos necessários conforme a seguir:

2.2.12.1- Informações índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa nos termos da Lei 10.101/2000 (Art. 2º, § 1º, inciso I).

2.2.12.2- Plano de metas relativo Participação nos Lucros ou Resultados nos termos da Lei 10.101/2000 (Art. 2º, § 1º, inciso II).

(...)

2.2.15- Desta forma, pode-se observar, em decorrência da cláusula terceira dos Acordos Coletivos de Trabalho, que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 3% (três por cento) sobre o lucro líquido, “Montante a ser Distribuído”.

2.2.16- Cabe ressaltar que a simples titulação dada a um pagamento é insuficiente para determinação de sua natureza tributária e previdenciária. Para tal, necessário se faz uma análise apurada da realidade dos fatos que o envolvem. Desse modo, apesar de intitulado pelo contribuinte como “participação em lucros e/ou resultados”, os pagamentos analisados não guardam tal natureza por se encontrarem em desacordo com a Lei 10.101/2000.

2.2.17- Do exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente aos valores pagos com base nos Acordos Coletivos de Trabalho.

2.2.18- Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros”, face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, **bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado**, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

2.2.19- Em consequência tem-se configurado que, as parcelas pagas pela empresa aos seus trabalhadores a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando assim o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme art. 214, § 10 do já citado Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros sobre as mesmas.

2.2.20- Os valores pagos pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados, constituem-se em parcela integrante do salário de contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28 - inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.

Compreendida a fundamentação da autuação, vamos examinar do Acórdão recorrido. Segundo documento de fls. 520 e ss:

9. Dos pagamentos a título de Participação nos Lucros/Resultados. A partir da análise dos Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, a fiscalização concluiu que (fl. 27):

2.2.18 Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros”, face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, índices de produtividade, qualidade

ou lucratividade, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

(...)

9.1. Portanto, o lançamento se pauta em dois motivos: (1) inexistência de programa de metas ou resultados; e (2) falta de mecanismos de aferição do acordado.

9.2. Segundo a fiscalização, a inexistência de metas a serem cumpridas ensejaria a não vinculação da participação ao esforço pessoal do empregado e nem a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, havendo garantia de participação mínima de 3% do lucro líquido, verdadeira gratificação ajustada, a complementar a remuneração devida, em afronta aos arts. 2º, § 1º, e 3º, caput.

9.3. A argumentação do Relatório Fiscal baralha participação nos lucros com participação nos resultados. Frise-se que a norma constitucional as diferencia, ao especificar lucros ou resultados (Constituição, art. 7º, XI).

(...)

9.6. Portanto, a fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

(...)

9.10. No caso concreto, os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, constantes dos autos, revelam a expressa fixação de meta consistente na obtenção de lucro, seja qual for o montante desse lucro. Havendo lucro, três por cento deve ser distribuído entre os empregados, na proporção dos salários percebidos.

9.11. Os Acordos detalham ainda o que deve ser entendido por lucro e quando deve ser apurado mediante balancete contábil específico (controle contábil específico, no ano de 2009), bem como a forma de cálculo da referida proporção.

9.12. Nenhum dos Acordos, entretanto, versa de forma clara sobre os mecanismos de aferição, por parte dos empregados e da empregadora, das informações pertinentes ao cumprimento do acordado

9.13. Não há norma especificando a divulgação aos empregados do balancete contábil específico (ou do controle contábil) a ser levantado quando da apuração dos lucros e nem norma autorizando a conferência pelos empregados do referido balancete (ou controle) com a contabilidade da empresa.

9.14. Na impugnação, a empresa veicula expressamente seu zelo para com a preservação de dados de terceiros, especificamente dos dados constantes da folha de pagamento. As informações pertinentes ao cumprimento do acordado envolvem terceiros, em especial quanto e quando cada cliente teria pago de honorário.

(...)

9.17. A fixação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado é extremamente relevante, pois a participação nos lucros “exige que a empresa exponha dados que os empresários nem sempre estão dispostos a revelar, por considera-los confidenciais” (BASSO, L. F. C. ; KRAUTER, E. . Participação nos Lucros ou Resultados, Produtividade e Valor Econômico Adicionado. RI Relações com Investidores, Rio de Janeiro, v. 65, p. 10 15, 01 jul. 2003).

9.18. Exatamente por isso, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, determina a obrigatoriedade de constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

9.19. A mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado (g.n.).

Como se observa da leitura do Relatório das autuações, especialmente itens 2.2.7, 2.2.8, 2.2.11 e 2.2.18, e do Acórdão, **não** houve a inovação alegada, restando afastada a tese inserta no recurso.

Ao contrário do que aponta o Recurso, a Autoridade Fiscal foi categórica em indicar a ausência das condições legais, de regramento claro e dos mecanismos de aferição ou de avaliação das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que os valores pagos a título de PLR pudessem não ser tidos como complemento salarial. O fato de ter sido sucinto não desmerece a descrição relativa à ausência de cumprimento das condições legais para não incidência tributária.

No mais, vejamos o ordenamento vigente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 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).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais verbas não integram o salário de contribuição. Essas 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:

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

A legislação descreve que o pagamento nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;

b) existência de convenção ou acordo coletivo;

c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claro as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, *a posteriori*, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados.

O normativo confere enfoque proativo no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

A ausência de clareza no regramento relativo à avaliação ou aferição conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

A fls. 174 e ss , o Acordo Coletivo de 2008; e a fls. 177 e ss , o Acordo coletivo de 2009.

O Recorrente assinala a suficiência de mecanismos de aferição dos resultados dos esforços, na medida em que este consiste no simples exame do balancete do Recorrente. Caso assim não se entenda, afirma que eventual ausência de mecanismos de aferição dos resultados constitui mero formalismo, e conclui alegando ausência de prejuízo.

Equivoca-se o Recorrente. A estipulação clara dos mecanismos de avaliação dos resultados dos esforços traduz-se em uma das condições a que as verbas pagas tenham natureza de PLR, e, portanto, estejam fora do alcance do conceito salarial. A ausência de uma das condições conduz a natureza salarial dos pagamentos.

Não há aferição de prejudicialidade. Há o implemento ou descumprimento das condições legais.

Nesse sentido, o Acórdão da C. CSRF, de 26/08/21, Relatado pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, com ementas e trechos de voto abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo 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.

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

(...)

Sobre a segunda matéria, “Participação nos Lucros ou Resultados – PLR pagas aos empregados – ausência de regras claras” a Fiscalização aponta que a CCT prevê uma parcela mínima, de caráter obrigatório, e igual para todos os empregados, sem relação com o cumprimento de metas; argumenta que a existência de parcelas fixas desnatura a PLR; que, portanto, não haveria clareza quanto aos critérios para pagamento da PLR. Por regras claras fala-se em parâmetros previamente estabelecidos e que seja de conhecimento dos trabalhadores para que estes tenham pleno conhecimento da relação entre esse esforço de sua participação nos lucros.

No caso, o simples fato de o PLR prever um pagamento fixo, independentemente de qualquer contrapartida pelo trabalhador já é suficiente para caracterizar a falta de clareza e objetividade do plano. É que, por esse critério, o trabalhador não tem como saber como deve-se comportar no trabalhos para fazer jus à participação e em que valor. Foi para prevenir essa situação que a lei passou a exigir que o acordo deveria prever esses parâmetros. Vejamos:

(...)

Note-se que a lei não fala em regras, genericamente, mas refere-se a mecanismos de aferição, períodos de vigência, etc. Essa é uma condição para que o contribuinte faça jus ao benefício. Fora disso, sem a clareza nesses critérios, os valores recebidos não se caracterizam como PLR, ou pelo menos, não poderia ser excluído da base de cálculo da contribuinte social.

Este Colegiado já se posicionou sobre essa questão. Cito o Acórdão nº 9202-008.542, de 28 de janeiro de 2020, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Trago à colação excerto do voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

A participação nos lucros ou resultados, direito dos trabalhadores de matriz constitucional que tem como premissa maior a integração entre capital e trabalho, resulta de acordo entre patrão e empregados, o qual deve ser instrumentalizado em documento que defina as regras que presidiram o processo que tem como ponto de culminância o pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiar os trabalhadores que se envolveram no alcance dos objetivos empresariais.

*Com o desígnio de tornar o processo transparente para as partes, principalmente aos trabalhadores, o dispositivo acima transcrito estabelece a necessidade de que o instrumento decorrente das negociações permita às partes conhecer quais os critérios irão definir o pagamento pelo esforço empreendido em prol da organização, **tais como:***

(...)

A resposta a esses quesitos, somente pode ser obtida quando o documento de formalização do acordo de PLR cumpre os ditames do § 1º do art. da Lei nº 10.101/200. Vejamos então se no caso concreto houve o atendimento da norma sob referência.

Portanto, também esse requisito não foi observado para que os pagamento a título de PLR fossem excluídos do conceito de salário-de-contribuição.

Realmente, a possibilidade de exame dos balancetes pelos empregados, alegada no Recurso, não restou estabelecida nos ACT - Acordos Coletivos de Trabalho, nem mesmo implicitamente. A tanto, basta examinar os ACT acostados aos autos, especialmente o relativo ao pagamento em 2009 (documentos de fls. 177 e ss).

Doutro lado, como bem apontou o R. Acórdão Recorrido: 9.12. *Nenhum dos Acordos, entretanto, versa de forma clara sobre os mecanismos de aferição, por parte dos empregados e da empregadora, das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.* 9.13. *Não há norma especificando a divulgação aos empregados do balancete contábil específico (ou do controle contábil) a ser levantado quando da apuração dos lucros e nem norma autorizando a conferência pelos empregados do referido balancete (ou controle) com a contabilidade da empresa.(...)* 9.15. *Destaque-se, ainda, que os Acordos estabelecem que nem todos os honorários percebidos integrariam as receitas, mas não fixam qualquer mecanismo para que os empregados confirmem a correção das exclusões efetivadas pela empregadora.* 9.16. *No cálculo da proporção dos salários percebidos (para se precisar o montante devido a cada empregado), seriam excluídos os valores de vale alimentação, transporte e quaisquer outros benefícios in natura. Note-se que os Acordos não autorizam o acesso dos empregados à folha de pagamento da empregadora, mecanismo indispensável para se aferir a proporcionalidade acordada.* 9.17. ***A fixação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado é extremamente relevante, pois a participação nos lucros “exige que a empresa exponha dados que os empresários nem sempre estão dispostos a revelar, por considera-los confidenciais”*** (BASSO, L. F. C. ; KRAUTER, E. . *Participação nos Lucros ou Resultados, Produtividade e Valor Econômico Adicionado. RI Relações com Investidores*, Rio de Janeiro, v. 65, p. 10 15, 01 jul. 2003). 9.18. *Exatamente por isso, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, determina a obrigatoriedade de constar do instrumento decorrente da negociação coletiva regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.* 9.19. *A mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.* (g.n.)

Nota-se que o R. Acórdão recorrido entendeu que na participação nos lucros (diversamente do ocorre no pagamento de participação de resultados) a determinação de parcela do lucro traduz-se em estipulação de metas, suficiente ao comando legal.

Segundo o R. Acórdão (fls. 530 e ss):

9.1. Portanto, o lançamento se pauta em dois motivos: (1) inexistência de programa de metas ou resultados; e (2) falta de mecanismos de aferição do acordado.

9.2. Segundo a fiscalização, a inexistência de metas a serem cumpridas ensejaria a não vinculação da participação ao esforço pessoal do empregado e nem a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, havendo garantia de participação mínima de 3% do lucro líquido, verdadeira gratificação ajustada, a complementar a remuneração devida, em afronta aos arts. 2º, § 1º, e 3º, caput.

9.3. A argumentação do Relatório Fiscal baralha participação nos lucros com participação nos resultados. Frise-se que a norma constitucional as diferencia, ao especificar lucros ou resultados (Constituição, art. 7º, XI).

(...)

9.6. Portanto, a fixação de critérios e condições não vinculados ao lucro diz respeito à participação em resultados.

9.7. Além disso, a participação nos lucros pode ter por meta o simples êxito do empreendimento, ou seja, a obtenção de lucro. Havendo lucro, o empregado dele participará. Esse critério é objetivo. Nada impede, contudo, que se fixe índice mínimo de lucratividade, um patamar de lucro a partir do qual os empregados passariam a ter o direito de participação.

(...)

9.10. No caso concreto, os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2007, 2008 e 2009, constantes dos autos, revelam a expressa fixação de meta consistente na obtenção de lucro, seja qual for o montante desse lucro. Havendo lucro, três por cento deve ser distribuído entre os empregados, na proporção dos salários percebidos.

Ressalta-se que este não é o entendimento dessa Relatora, que vem decidindo no sentido da obrigatoriedade da estipulação de metas, na esteira dos Acórdãos da C. CSRF nº 9202007.938, de 17/06/2019, e 9202-05.705, de 29/08/2017 com ementas abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e 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 a verba.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas após ou no decorrer do período de

aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, com base no atingimento de metas ou referidos resultados. Adicionalmente, para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, o que não se observou no caso sob análise.

Entretanto, o Colegiado de Piso decidiu no sentido de que a indicação de pagamento sobre percentual do lucro é suficiente para caracterizar a condição legal de estabelecimento de metas, **de forma a retirar a questão da lide administrativa.**

Superada essa questão, o R. Acórdão recorrido foi bastante claro quando descreveu o descumprimento de condição ao benefício, consistente na falta de clareza e objetividade dos Acordos Coletivos de Trabalho na fixação das regras adjetivas ao PLR, donde inserem-se os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, regramento do §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00

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) (Produção de efeito)

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.

O R. Acórdão recorrido afirma, de forma correta, que *a mera leitura dos Acordos Coletivos dos anos de 2007, 2008 e 2009 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.*

Com lastro na jurisprudência acima reproduzida da C. CSRF, e nos fundamentos do R. Acórdão Recorrido, somente nos cumpre manter as autuações pelas obrigações principais, descumprido regramento inserto no §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00. Reafirma-se que sem que fossem cumpridas todas as condições legais, ou seja, sem a clareza nas regras adjetivas, os valores recebidos não se caracterizam como PLR para a exclusão da base de cálculo da contribuinte social

Por fim, quanto à jurisprudência e à doutrina trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a *“sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”*. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“inter partes”* e não *“erga omnes”*.

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por CONHECER parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações afetas ao DEBCAD 51.016.474-9 e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly