



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

<b>Processo nº</b>	15504.723744/2011-63
<b>Recurso nº</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9202-006.975 – 2ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	20 de junho de 2018
<b>Matéria</b>	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
<b>Recorrente</b>	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS CEMIG
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

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.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigaçāo Principal, lavrado sob o n. 37.339.564-7, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela devida a "Outras Entidades e Fundos", face a remuneração indireta paga a segurados empregados sob a forma de Salário Utilidade, no período de 01/2007 a 12/2008.

Consta do relatório fiscal como motivos ensejadores da autuação:

### **1) Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:**

- Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).
- Da análise do conteúdo no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 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.

- Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2º, parágrafo único.
- Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.
- Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.
- Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.
- A Lei 10.101/2000, no art. 3º, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.
- Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

Após o trâmite processual o lançamento foi apreciado pela 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária a qual negou provimento ao recurso de ofício quanto às exclusões de obrigações tributárias nas competências de 11/2007, 12/2007 e 12/2008, já que os fatos geradores correspondentes houveram-se por lançados em duplicidade e negou provimento ao

recurso voluntário do contribuinte quanto a PLR. O acórdão 2302-003.178 recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPACÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO 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 Custo da Seguridade Social.*

**CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. EMPRESAS URBANAS. LEGALIDADE**

*Dada a sua natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, a contribuição social destinada ao INCRA não foi extinta pela Lei nº 8.212/91. Tal contribuição social ostenta caráter de universalidade e sua incidência não está condicionada ao exercício da atividade rural, podendo ser exigida também do empregador urbano, conforme precedentes do STF e do STJ.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, a teor da Súmula CARF nº 2.*

**SEBRAE. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.**

*A contribuição social destinada ao SEBRAE tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, podendo ser exigidas de todas as empresas contribuintes do sistema SESI, SENAI, SESC, SENAC, e não somente das microempresas e das empresas de pequeno porte.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, a teor da Súmula CARF nº 2.*

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO TEMPUS REGIT ACTUM.**

*As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35A à Lei nº 8.212/91.*

*Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva*

*execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio tempus regit actum, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.*

Contra decisão o Contribuinte apresentou recurso especial ao qual foi dado seguimento nos termos do despacho de admissibilidade. As matérias devolvidas a este Colegiado podem assim ser resumidas:

**A)** Da validade da PLR paga aos empregados.

**A.1** - ausência de previsão legal no sentido de que a assinatura do acordo de PLR seja anterior aos período ao qual se referem os lucros (paradigma 9202-002.484 e 2803-003.425).

**A.2** - existência de regras claras baseadas no critério de lucratividade (paradigma 2401-00.066 e 205-01.171).

**B)** Recálculo da multa, se mais benéfico, com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, nas redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (Paradigma 2403-01.348)

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os requisitos formais, razão pela qual, ratificando o despacho de admissibilidade, dele conheço.

Conforme consta do relatório são duas as matérias devolvidas à apreciação desta Câmara Superior, as quais passamos a analisar de forma pontual.

1) Do cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00: previsão de regras claras e data da assinatura dos respectivos acordos.

Pugna a Recorrente pela reforma do acórdão defendendo a não incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de PLR nos termos do art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91, uma vez que a Lei nº 10.101/2000 permite com critério para distribuição de valores os índices relativos à produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, afinal o simples fato de a empresa ter lucro no respectivo exercício é uma meta a ser atingida por todos os beneficiados da PLR.

Sabe-se que o direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal que expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração, condicionado no entanto tal classificação aos requisitos de lei específica. No entender do STF temos uma norma constitucional de eficácia limitada, e que nos casos de relação de emprego, somente a partir da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00, passou-se a admitir exclusão de tais verbas do conceito de salário de contribuição nos termos do art. 28, §9º, j da Lei nº 8.212/91.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custo Previdenciário, p. 22), *"foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses"*. Essa liberdade negocial foi recentemente reconhecida com as alterações promovidas na CLT pela Reforma Trabalhista valendo citar a redação do art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observada, como é o caso da vedação de instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

Partindo-se dessa premissa, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e retificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Neste cenário, compartilho do entendimento de ser perfeitamente aceitável que os critérios de apuração de metas e sua respectiva aferição sejam delimitados com base em índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nos moldes em que suscitado pelo Contribuinte e previsto nas respectivas cláusulas dos Acordos Coletivos de Trabalho juntados a partir das fls. 208 e seguintes:

Agora, vale destacar, que embora essas regras possam ser livremente estabelecidas pelas partes não podemos esquecer do limite imposto pelo objetivo da lei, qual seja, promover a integração entre capital e trabalho e considerando que para tanto sua função é incentivar os colaboradores a comprometer-se cada vez mais com os objetivos da empresa gerando melhores resultados, é decorrência lógica o raciocínio de que as regras para ser claras.

---

objetivas e passíveis de aferição ao longo do período devem ser conhecidas previamente pelas partes.

E quanto a este tema me filio a corrente para o qual a Lei nº 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras, apor isso é que considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, mas desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas - como ocorre no caso dos autos onde temos a repetição de planos padrões ao longo dos anos. Assim, até o pagamento, nestas circunstâncias, o empregado poderá questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

Assim, diante do exposto deve-se concluir pela inexistência das irregularidades apontados pelo acórdão recorrido devendo ser afastada a incidência da tributação sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de PLR.

**Na hipótese da maioria deste Colegiado entender pela manutenção do lançamento, passo à análise do segundo ponto do recurso.**

**2) Da retroatividade benigna:**

Quanto a retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo, pugna a Recorrente que sua aplicação se dê nos moldes da IN RFB nº 1.027/2010.

Neste ponto a solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transscrito:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)*

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade

benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262, cuja ementa transcreve-se:

*AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA -  
APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI  
11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL -  
RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA  
APLICADA.*

*A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal  
lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009,  
mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação  
da referida lei, é de ofício.*

*AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E  
ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO  
DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*

*Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna,  
não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade,  
tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É  
necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a  
mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo  
tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações  
acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício,  
ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art.  
32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº  
11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-  
A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei

nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499:

*Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumpria o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*

*Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*

*Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinquzentos reais), nos demais casos.”*

*Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,*

*“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

*O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

*Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.*

*Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de “multa de ofício” não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estariamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.*

*Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.*

*Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.*

*No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.*

*No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.*

*Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:*

- *Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

*Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.*

*Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.*

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 que, reproduzindo o entendimento da antiga IN SRF nº 1.027/2010, se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das

penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

*Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009*

*Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.*

*Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

*§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

*§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.*

*§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

*I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou*

*II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.*

*§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

*Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

---

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

*Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.*

*Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

Portanto, no presente caso, a retroatividade benigna deve ser aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, devendo ser considerado todos os lançamentos decorrentes da mesma ação fiscal.

### **Conclusão:**

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte quanto a parte que trata da PLR, entendendo pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas haja vista o estrito cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada.

Peço licença a ilustre conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, para divergir do seu entendimento quanto ao cumprimento das regras pertinentes a exclusão dos valores pagos à título de PLR do conceito de salário de contribuição. Aliás, quanto a parte das matérias submetidas a recurso especial do contribuinte quanto ao PLR dos empregados, adoto as razões de decidir já descritas no processo nº15504.723743/2011-19 em que fui relatora do acórdão recorrido, correspondente a parcela da contribuição patronal lavrado sobre idêntico fundamento, mas que foram formalizados, face aspectos operacionais, em processos distintos. Ressalte-se que o presente AI refere-se a contribuição previdenciárias sobre o fato gerador PLR, só que a parcela destinada a terceiros.

Basicamente, cinge-se a discussão em torno do PLR dos empregados sobre 2 aspectos: existência de regras claras e objetivas e data da pactuação.

Para melhor delimitar a fundamentação pela manutenção do lançamento, dado o descumprimento das exigências legais previstas na Lei 8212/91 em consonância com a CF/88 e lei 10.101/2000, passo, primeiramente, a esclarecer o meu entendimento acerca do tema, analisando os aspectos legais, frente a imputação fiscal de descumprimento legal de requisitos para que tais valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

### 1) PLR dos Empregados.

De início, convém esclarecer que entendo equivocada a interpretação de que a reforma trabalhista tenha respaldado, em relação aos fato geradores objetos do presente lançamento, a supremacia dos acordos e tratativas entre empregados e empregadores em relação ao disposto na Lei 10.101/2000 e lei 8212/91.

Realmente, o art. 611-A da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, pode, em uma rasa apreciação, levar ao entendimento de que os Acordos/Convenções Coletivas podem ultrapassar as exigências legais, até mesmo modificando suas exigências, mas de forma alguma, admite a interpretação retroativa de seus efeitos, dado a regra específica do CTN de que só se retroage a aplicação da lei quando meramente interpretativa.

Estamos tratando de fatos geradores de contribuições previdenciárias, cujas as regras de exclusão encontram-se expressamente descritas em lei, e para os quais a interpretação não admite extensão de seus efeitos, seja para atribuir isenção ou determinar a não incidência de contribuições previdenciárias de forma retroativa.

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

Merece ainda esclarecimento, no que diz respeito ao alcance das alterações propostas pela reforma trabalhista, acerca da supremacia das negociações coletivas. O que se pode extrair da análise das alterações legislativas em consonância com a interpretação apresentada pelos mais diversos doutrinadores, é que os acordos e convenções coletivas à serem firmados, posteriormente a publicação da lei 13.467/2017, podem, dentre as matérias elencadas no art. 611-A, dar alcance diverso do previsto inicialmente em lei, mas isso deve ser expressamente discutido e submetido a aprovação da categoria, seguindo todo o rito de aprovação dos art. 612 a 615 da CLT.

*Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.*

*Art. 611-A. A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)*

*XV - participação nos lucros ou resultados da empresa.*

*Art. 612 - Os Sindicatos só poderão celebrar Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, por deliberação de Assembléia Geral especialmente convocada para esse fim, consoante o disposto nos respectivos Estatutos, dependendo a validade da mesma do comparecimento e votação, em primeira convocação, de 2/3 (dois terços) dos associados da entidade, se se tratar de Convenção, e dos interessados, no caso de Acordo, e, em segunda, de 1/3 (um terço) dos mesmos.*

*Parágrafo único. O "quorum" de comparecimento e votação será de 1/8 (um oitavo) dos associados em segunda convocação, nas entidades sindicais que tenham mais de 5.000 (cinco mil) associados.*

*Art. 613 - As Convenções e os Acordos deverão conter obrigatoriamente:*

*I - Designação dos Sindicatos convenientes ou dos Sindicatos e empresas acordantes;*

*II - Prazo de vigência; (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*III - Categorias ou classes de trabalhadores abrangidas pelos respectivos dispositivos;*

*IV - Condições ajustadas para reger as relações individuais de trabalho durante sua vigência;*

*V - Normas para a conciliação das divergências sugeridas entre os convenientes por motivos da aplicação de seus dispositivos;*

*VI - Disposições sobre o processo de sua prorrogação e de revisão total ou parcial de seus dispositivos;*

*VII - Direitos e deveres dos empregados e empresas;*

*VIII - Penalidades para os Sindicatos convenientes, os empregados e as empresas em caso de violação de seus dispositivos.*

*Parágrafo único. As convenções e os Acordos serão celebrados por escrito, sem emendas nem rasuras, em tantas vias quantos forem os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes, além de uma destinada a registro. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

Convém ainda esclarecer que AC/CC tem prazo certo, exigem aprovação na assembléia de empregados, produzindo efeitos apenas a partir de seu depósito nos órgãos competentes, conforme descrito nos art. 614 e 615 (abaixo transcritos), ou seja, entendo totalmente equivocada a possibilidade de aplicação do dispositivo retroativamente.

*Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos.*

*§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo.*

*§ 2º Cópias autênticas das Convenções e dos Acordos deverão ser afixados de modo visível, pelos Sindicatos convenientes, nas respectivas sedes e nos estabelecimentos das empresas compreendidas no seu campo de aplicação, dentro de 5 (cinco) dias da data do depósito previsto neste artigo.*

---

§ 3º Não será permitido estipular duração de convenção coletiva ou acordo coletivo de trabalho superior a dois anos, sendo vedada a ultratividade. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

*Art. 615 - O processo de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação total ou parcial de Convenção ou Acordo ficará subordinado, em qualquer caso, à aprovação de Assembléia Geral dos Sindicatos convenientes ou partes acordantes, com observância do disposto no art. 612.*

*§ 1º O instrumento de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação de Convenção ou Acordo será depositado para fins de registro e arquivamento, na repartição em que o mesmo originariamente foi depositado observado o disposto no art. 614.*

*§ 2º As modificações introduzidos em Convenção ou Acordo, por força de revisão ou de revogação parcial de suas cláusulas, passarão a vigorar 3 (três) dias após a realização de depósito previsto no § 1º.*

### **Do Mérito quanto ao pagamento de PLR**

Em relação ao mérito do cumprimento dos requisitos exigidos para pagamento de PLR, passo a transcrever as razões pelas quais entendo correto o lançamento realizado. Na verdade enfrentei a questão de forma detida ainda na Câmara *a quo*, razão pela qual passo a transcrever as mesmas razões, por entender que os argumentos apresentados não demonstram o cumprimento dos requisitos para exclusão do conceito de salário de contribuição, não alterando o posicionamento já externado.

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

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados.

*Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:*

*Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).*

*Da análise do conteúdo no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 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.*

*Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem plano de metas a ser cumprido, independentemente do esforço pessoal do empregado. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2º, parágrafo único.*

*Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.*

*Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.*

*Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.*

*A Lei 10.101/2000, no art. 3º, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.*

*Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.*

*(...)*

Ou seja, pautada nas faltas apontadas pelo auditor: ausência de regras (metas claras e objetivas), ausência de pacto prévio, ausência de previsão legal para o

pagamento a administradores e contribuintes individuais, verificaremos a adequação do plano aos termos da lei 10.101/2000.

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

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

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento.

#### DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

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) - grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

#### DO TRABALHO DO AUDITOR E DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, afastando a interpretação de adequação aos termos da lei que disciplina a matéria. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostrase diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

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

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao depararse com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desconsiderar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

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

#### AUTO APLICABILIDADE DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: “por força do que dispõe o artigo 7º XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias” De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

(...)

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

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

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

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância devemos ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

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

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

**EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO  
TRABALHADOR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ART.**

*7º , INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

*(...)*

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua*

*eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transrito.*

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

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

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

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

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

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

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

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

15. *No caso concreto, as parcelas referemse a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em*

*que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

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

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

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

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

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

*RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

*Relator(a): Min. MENEZES DIREITO*

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

*EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.*

*2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

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

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente, razão pela qual afasto esse primeiro argumento, passando a análise do cumprimento das regras prevista na referida lei.

#### DA EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

*I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

(...)

*Art. 3º (...)*

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

(...)

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

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente, ou no mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros acima transcritos.

Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigências legais para a referida desvinculação, que nada mais são, do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculadas do salário.

*Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

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

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

Também dois pontos merecem ser enfrentados prontamente:

#### DA DESVINCULAÇÃO COM O TRABALHO DESENVOLVIDO

Neste ponto já rechaço argumento do recorrente de que o pagamento em questão não possui correlação com o trabalho prestado, ou mesmo não se caracteriza como contraprestação pelo serviço prestado. Qual seria outra forma de enquadrar o pagamento de PLR, que não contraprestação pelo serviço prestado. Tanto o é, que a lei exige se estabelecem metas de trabalho, desempenho, como forma de estímulo para que o empregado, produza cada vez mais, e por conseguinte, sinta-se recompensado. Não estou dizendo com isso que PLR é salário. Pelo contrário, entendo estar claro no texto constitucional que a PLR será desvinculada do salário, porém, assim como já enfrentado, trata-se de norma com limitações prevista em lei específica, como reportamos anteriormente.

Assim, segue-se nos pontos já por mim apreciados no acórdão recorrido e que volta a enfatizar:

Nem tampouco, acato os argumentos de que não se tratam de valores recebidos pelo trabalho. Respeito o posicionamento defendido pelo recorrente, contudo, posso entender diverso a respeito do tema. Independente da participação nos lucros ou resultados paga pela recorrente estar em conformidade com a lei, fato é, que conforme descrito em seus acordos, tem por base o resultado operacional da empresa, sendo fator importante para que se determine o montante a ser distribuído. Ora, não fosse o empenho do empregado em alcançar cada vez mais resultados positivos, como se falaria em uma avaliação positiva do seu trabalho. É fato que a PLR nada mais almeja do que o engajamento do empregado no capital da empresa, para que o mesmo sintase estimulado a executar suas atividades em prol, não apenas, do seu crescimento na empresa, mas do crescimento de toda a empresa. O seu engajamento renderá frutos não apenas sobre o crescimento do negócio, mas lhe proporcionará pagamentos na modalidade de participação nos

lucros. É nesse sentido, que discordo do recorrente de que encontrase desvinculado do trabalho.

Muito menos, acato o entendimento de tratarse de verba recebida “para” o desempenho da atividade profissional. Entendo, que para estar classificada nessa modalidade, deve o pagamento ou a utilidade ser indispensável para o desempenho da atividade profissional, enquadraria nessa possibilidade, o auxílio combustível, quando utilizado carro no desempenho profissional, assim como o fornecimento de um carro, o fornecimento de uniforme, de um equipamento etc. Nos demais casos, assim como no PLR, quando se fornece algo, sem que esse seja indispensável para ao desempenho, podemos dizer que o recebimento dessa verba é feito simplesmente “pelo” vínculo de emprego, razão pela qual, caso não enquadrado em uma das exclusões legais, passa a compor o conceito de remuneração e por consequência o de salário de contribuição.

#### CUMPRIMENTO DO ART. 2 DA LEI 10.101/00 E MP ANTERIORES

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

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

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedural para sua formalização, o que não restou demonstrado em todos os casos. Apenas para esclarecer no presente caso, optou a autoridade a empresa por utilizar como instrumento de validade do pagamento do PLR o acordo coletivo.

#### DA APRECIAÇÃO DOS ACORDOS

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, ou conclusão por mera presunção, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.

Neste ponto, o primeiro argumento trazido pelo auditor foi a ausência de metas, regras, ou critérios que estabelecidos no acordo e que o relatório de gestão não se referia a empresa. Vejamos, o que diz a lei 10.101/2000 a esse respeito:

*§ 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.*

Acerca do descumprimento do § 1º acima especificado, descreveu a autoridade fiscal em seu relatório:

*2.2.1.9 Nos Acordo Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, conforme cláusulas abaixo indicadas:*

*Esta garantia mínima, prevista nas cláusulas anteriormente mencionadas dos Acordos Coletivos de Trabalho, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob as rubricas códigos: 1003 PLR Part Lucros Result, 1009 PLR Part Lucros Result, 1033 PLR, 1040 Adiantamento PLR e 1043 Diferença.*

*2.2.1.11- 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.*

*2.2.1.12- 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.*

*2.2.1.13 - Dessa forma, considerando a incipiente 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 1 de 10/06/2011 e do Termo de Intimação Fiscal nº 2 de 05/08/2011, a empresa foi intimada a prestar à Fiscalização as informações ou esclarecimentos necessários conforme a seguir:*

*2.2.1.13.1 - Informações detalhadas acerca do regulamento, de forma a demonstrar as 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 dos acordos.*

*2.2.1.13.2 - Comprovar a formação e composição das comissões escolhidas pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, com abrangência dos trabalhadores lotados em todas as Unidades da empresa no território nacional, relativamente a todo o período fiscalizado.*

*Em atendimento à intimação supra, a empresa informou em síntese o que segue:*

*2.2.1.14.1 - Que as regras para o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR foram estabelecidas nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados;*

*2.2.1.14.2 - Que o Plano de Metas relativo à Participação nos Lucros ou Resultados PLR é em conformidade aos Relatórios de Gestão apresentados.*

*2.2.1.15 Com relação ao plano de metas mencionado pela empresa temos a informar:*

*2.2.1.15.1 O documento apresentado é o Relatório de Gestão de outra empresa: CEMIG Distribuição S.A. CNPJ: 06.981.180.000116;*

*2.2.1.15.2 - Embora a CEMIG Distribuição S.A. compõe o mesmo grupo econômico da Companhia Energética Minas Gerais CEMIG, tal documento não pode ser aceito como plano de metas desta, tendo em vista que as empresas têm personalidade jurídica distintas, com objetivos sociais diferentes, portanto, cada uma delas devem possuir plano de metas separados;*

*2.2.1.15.3 - Ademais, o Relatório de Gestão apresentado, relativo exclusivamente a outra empresa: CEMIG Distribuição S.A., não representa ou contém em seu conteúdo programa de metas, previsto no inciso II, do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101 de 19/12/2000, com resultados e prazos pactuados previamente;*

*2.2.1.15.4 - Portanto, para empresa: Companhia Energética Minas Gerais CEMIG, não foi apresentado qualquer plano de metas.*

*2.2.1.16 - Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma “garantia de participação mínima”, que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*

Em contrapartida, compete-nos apreciar as alegações do recorrente quanto ao cumprimento do referido requisito. Assim, descreveu em seu recurso:

*Argumenta que há anos desenvolve a política de retribuir o esforço e a produtividade de seus trabalhadores, que não há dúvida de que a base de cálculo da PLR sempre foi os resultados da receita e lucratividade da empresa e que, portanto, quanto mais o funcionário contribui para o incremento desses números, maior será seu retorno financeiro individual.*

*Conclui que mesmo que sejam desconsideradas as metas estipuladas nos Relatórios de Gestão 2007 e 2008, não restam dúvidas que o critério adotado pela Cemig (lucratividade) é suficiente para estimular o esforço e a produtividade de seus funcionários.*

*Afirma que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR estabelecidos na Lei 10.101/2000 é exemplificativo, sendo desnecessária a prévia definição de metas para a outorga do direito à PLR.*

#### METAS E CRITÉRIOS NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que cumprase o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios. Não há de se acatar sejam as mesmas estipulados posteriormente pela empresa (de forma unilateral), conforme trazido pelo auditor e enfatizado pelo recorrente, donde descreve a existência de relatórios de gestão. O que se busca são critérios que sejam negociados não impostos.

Entendo sim, que a lucratividade pode consubstanciar o pagamento, e como não podê-lo, se o este resultado positivo, que se quer dividir com os trabalhadores, contudo, definir que o resultado global será distribuído de acordo com o número de trabalhadores no momento que se apurar o referido resultado estabelecido para pagamento, desde que seja estabelecido também critérios para que se defina o papel de cada trabalhador ou setor envolvido para que determine o montante de cada trabalhador. Ao descrever um montante sem definição de qualquer meta ou resultado a que se alcance, nada mais se faz, senão dar uma gratificação a todos os empregados de forma igualitária, independente do quanto o engajamento de cada um influenciou no resultado.

Conclusão: DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS E METAS NOS INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

Aliás no próprio acordo, Cláusula quarta, fl. 217, dispõe no item a: “*Metas e Estabelecimento do valor a ser distribuído: As metas estabelecidas para o ano de 2006, pactuadas pelo grupo de Trabalho, composto por membros da CEMIG e dos sindicatos e estabelecido para analisar os aspectos relacionados ao PLR de 2006/2007 serão revisadas até dezembro de 2006 e são, dentre outras, aquelas voltadas para o planejamento estratégico empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, o montante a ser distribuído (...)*”

**NÃO DEFINIÇÃO DE METAS, LEVA A SUBJETIVIDADE E AO DESVIRTUAMENTO DO PLR.**

Não se deve conferir ao caráter de subjetividade tanto enfoque, de forma, que o pagamento afastese do conceito de alcance de resultados obtidos pela empresa, sejam eles lucros ou crescimento, e passe a individualmente ser utilizado como critério de premiação individual dos trabalhadores.

Entendo que, ao conferir muita subjetividade ao pagamento, fugindo de critérios objetivos e dos limites do acordo estipulado a empresa, foge a essência do pagamento de PLR e desvirtua o pagamento, concedendo ao empregado mero prêmio desempenho, verba contraprestativa com nítida feição salarial.

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

### PACTUAÇÃO PRÉVIA

O requisito pactuação prévia, também foi indicado pelo auditor como descumprimento de exigência legal, razão pela qual merece ser apreciado. Segundo o recorrente a lei não exige pacto prévio ao exercício. Em que pese o posicionamento adotado por ilustres colegas desse colegiado, não me filio a essa tese.

Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir a regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

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

*2.2.1.7 - Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).*

*2.2.1.8 - Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 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. (...)*

*2.2.1.16 - Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma “garantia de participação mínima”, que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de “participação nos lucros ou resultados”, desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da lei*

---

*que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*

*2.2.1.17-Ressalte- se que, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.*

*2.2.1.18-Desta forma, pode-se observar, em decorrência da cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007, que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 (seis inteiros e quatro décimos) remunerações e ainda uma parcela individual fixa de R\$ 1.000,00 (hum mil reais) “Montante a ser Distribuído”.*

*2.2.1.19-Como o acordo mencionado anteriormente ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de “praticamente findo”.*

*2.2.1.20 A justificativa utilizada para o pagamento (excelente desempenho empresarial verificado até a presente data) é claramente subjetiva, além de referir-se novamente a um período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando, pelos motivos já descritos, a produtividade.*

*2.2.1.21 Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados. Basta imaginar que mesmo que não se estipulasse nada ou que nem houvesse negociações ou quaisquer acordos, não haveria qualquer mudança nos fatos transcorridos, e consequentemente na produtividade.*

Se não se exigisse acordo prévio ao trabalho desempenhado, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu esforço, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do

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

**CONCLUSÃO:** ENTENDO QUE O REQUISITO PACTO PRÉVIO RESTOU DESCUMPRIDO EM RELAÇÃO A TODOS OS PLR, QUANDO SÓ REALIZADO O ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO PARA O QUAL SE REFERE.

Quanto aos demais pontos também trazidos no acórdão recorrido quanto ao PLR, não serão aqui transcritos, considerando que não foram objeto de recurso especial.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte em relação ao PLR.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.