



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

Processo nº 15504.724904/2012-72
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.290 – 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROSAL ENERGIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLR. 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 regras 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, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

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 (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2803-003.424, proferido pela 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativamente a contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros (em desacordo com a lei) e pagamentos efetuados a contribuintes individuais, não declarados em GFIP, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 20/41.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 142/165.

A DRJ/SDR, às fls. 284/292, julgou improcedente a impugnação do Contribuinte, mantendo o lançamento.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 301/338.

A 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 424/430, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, mantendo o lançamento relacionado aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACT ASSINADO NO EXERCÍCIO QUE SE ATRIBUI A PLR. LEGALIDADE. PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72.

1. O cerne da discussão entre o Fisco e o contribuinte ora recorrente está condicionado à validade ou não de Acordo Coletivo de Trabalho ACT ser assinado seis meses depois do início do exercício que se atribui a PLR a ser distribuída aos empregados da empresa.
2. Sob a ótica da autoridade administrativa lançadora, bem como dos julgadores de primeira instância administrativa, os procedimentos levado a efeito pelo contribuinte não atendem aos requisitos da lei.
3. Por seu turno, o contribuinte assevera que inexistente motivo legal que justifique a exigência da assinatura de acordo coletiva de trabalho, no exercício anterior ao que se paga a PLR.
4. No ponto, com razão o contribuinte, tendo em vista que a lei de regência sobre o assunto (Lei nº 10.101/00), em ponto algum do seu texto, ampara a pretensão do Fisco, situação que afasta qualquer hipótese de incidência relacionada à matéria discutida nestes autos.
5. Os pagamentos efetuados a contribuintes individuais e não declarados em folhas de pagamento e nem em GFIP, cujos recolhimentos foram feitos a menor, ou seja, a outra verba discutida nestes autos, tendo em vista que o contribuinte não apresentou impugnação em relação a essa matéria, aplicar-se-á a regra do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 441/443, a Fazenda Nacional apresentou **Embargos de Declaração** arguindo contradição da decisão embargada, restando, porém, rejeitados, às fls. 446/447.

Às fls. 483/490, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **pagamento da PLR - inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado**. O acórdão recorrido entendeu que a formalização do acordo pode ser posterior ao início do período de apuração do lucro. Em sentido diametralmente oposto, foi o entendimento proferido no acórdão paradigma, segundo o qual restam descumpridos os requisitos legais para o pagamento a título de Participação dos Lucros e Resultados, diante da inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 508/512, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **pagamento da PLR - inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado**.

Os Contribuintes foram cientificados à fl. 519 e à fl. 521, apresentando **Contrarrazões**, às fls. 524/533, alegando, **preliminarmente**, não cabimento do recurso especial por ausência de divergência demonstrada analiticamente (situação fática distinta). No mérito, reforçou os argumentos aduzidos no acórdão recorrido, requerendo a manutenção do mesmo.

Os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

Conforme já vem sendo decidido neste Colegiado por unanimidade, não há necessidade de cotejamento analítico para que o Recurso Especial seja admitido, basta que a parte esclareça o ponto (matéria) que deseja ver alterado por via de uniformização de jurisprudência, apontando o paradigma que traria resultado diverso ao seu caso concreto.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativamente a contribuição social destinada à Seguridade Social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros (em desacordo com a lei) e pagamentos efetuados a contribuintes individuais, não declarados em GFIP, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 20/41.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **pagamento da PLR - inexistência de acordo formalizado anteriormente ao período de apuração do lucro ou resultado.**

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a rendimentos do trabalho.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro.

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de Rendimentos, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.

Assim, “ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho, unicamente. A disposição é categórica e cristalina.

Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (grifei).

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, que este seja advindo do trabalho.

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado contribuinte individual, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III – LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Lei 10.101/2000 Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - Comissão paritária 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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - A pessoa física;

II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

O caso dos autos, que subiu para análise deste Colegiado, discute o possível descumprimento de uma destas formalidades, **a inexistência de pacto prévio anterior ao pagamento da PLR**

(a) Inexistência de Pacto Prévio

Neste Tribunal Administrativo existem várias correntes de pensamento a respeito do que seria a expressão ‘pacto prévio’ prevista em na Lei.

Recentes estudos demonstram que a jurisprudência desta Corte, observada de 2010 até 2016, já se dividiu em quatro posicionamentos distintos a respeito do momento da assinatura do acordo:

(i) necessidade de assinatura antes do início do exercício relativo ao cumprimento das metas;

(ii) possibilidade de assinatura no exercício seguinte ao cumprimento das metas, em razão de a Lei n. 10.101/00 não trazer “limite temporal para a celebração dos acordos” e, conseqüentemente, pela impossibilidade de assinatura no exercício seguinte em razão de não haver incentivo à produtividade, com precedente da CSRF;

(iii) possibilidade de assinatura até período em que possa vislumbrar um incentivo à produtividade, mas não necessariamente até o fim do período a que se refere; e (iv) possibilidade até antes do pagamento da PLR, havendo também precedente da CSRF nesse sentido.

Para a Fazenda Nacional vige o entendimento de que a data de assinatura do acordo – posterior ao início do período de apuração do PLR – retira da verba uma característica essencial à recompensa pelo esforço feito para alcance de metas.

Contudo, discordo frontalmente deste entendimento, por compreender que ele desconfigura a real intenção do poder Legislativo na adoção da PLR.

A relação globalizada entre os países, as trocas mercantis, a participação do Brasil nos mercados externos contribuiu para a adoção da PLR no Brasil, a fim de tornar o Brasil competitivo no mercado externo, bem como trazer um incentivo aos seus empregados e trabalhadores, a fim de que esta produtividade trouxesse lucro e participação para aqueles que se encontram na base da pirâmide, no plano da força de trabalho.

Exigir algo que a Lei não exigiu **consiste em criar regras mais gravosas que aquelas que foram elaboradas pelo Congresso**, fugindo assim do real objetivo da norma legal. Hoje não se fala mais no positivismo exacerbado, mas a norma ainda é a matriz, o ponto de partida de onde se retira o Direito.

Sendo assim, a meu ver a PLR pode ser assinada até a data do efetivo pagamento realizado aos trabalhadores, pois a Lei não impôs limite temporal para a celebração dos acordos, isso ocorre por que, é notório que um conjunto de fatores de ordem burocrática, são conjugados até a finalização destes acordos.

Pensar diferente significaria criar um requisito temporal não existente na lei, o qual não poderia ser imposto ao Contribuinte, **quanto menos poderia ele ser penalizado com base numa regra não positivada.**

No caso em análise depreende-se do Relatório fiscal que:

30. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa é instrumento de integração entre o capital e o trabalho e um incentivo à produtividade, que, para ficar fora do alcance das contribuições previdenciárias, deve atender aos vários requisitos previstos em lei 10.101/2000.

31. Feitas essas considerações acerca da legislação que rege a Participação nos Lucros ou Resultados dos empregados, passa-se a relatar a situação concreta encontrada na auditada relativamente a essa verba.

32. Por meio das folhas de pagamento apresentadas, rubricas de proventos 7- Participação Resultados e 689- Dif. Participação Resultados, verificaram-se pagamentos a empregados da auditada pela Participação nos Lucros ou Resultados dentro do período fiscalizado (01/2007 a 12/2008).

33. Tal verba não foi considerada pela empresa por parcela de incidência das contribuições previdenciárias.

34. Intimada a prestar esclarecimentos sobre a citada Participação, a empresa exibiu à fiscalização a Convenção Coletiva de Trabalho 2006/2007, celebrada em 20 de junho de 2006, e a Convenção de Trabalho 2007/2008, celebrada em 29 de junho de 2007, ambas, tendo como signatários, de um lado, a Rosal Energia S/A e, de outro, o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Energia Elétrica do Estado do Espírito Santo.

35. Além desses acordos a auditada apresentou, em atendimento à intimação fiscal, outros documentos relacionados à Participação nos Resultados referentes a 2006 (pagamento até março de 2007) e à Participação nos Resultados referentes a 2007 (pagamento até março de 2008): arquivo contendo apuração de metas para o Pagamento de PLR 2007 e 2008 e arquivo de controle de desligamentos 2007 e 2008 (total e duração), arquivos que foram autenticados no Sistema de Validação de Arquivos Digitais sob o código geral 5a0b1017-4cf13714-0e12c3bd-b022ec5036. No Acordo Coletivo de Trabalho de 2006/2007, frise-se, celebrado em 20 de junho de 2006 (doc. anexo), a Participação nos Resultados foi tratada na cláusula quarta – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS REFERENTES A 2006 – PAGAMENTO ATÉ MARÇO DE 2007.

37. Nesse Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007, a participação ficou correspondendo a 150% (cento e cinquenta inteiros por cento) da Remuneração mensal do empregado, estabelecida como sendo o Salário-base mais o adicional de Periculosidade, quando houver, acrescido de R\$ 1.600,00 (hum mil e seiscentos reais), para todos os empregados da empresa, condicionando-a ao cumprimento das metas, cuja apuração seria feita de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, para **pagamento em março de 2007**.

38. Essas metas levaram em conta indicadores corporativos (Resultado Operacional, no de desligamentos e duração dos desligamentos) e indicadores individuais (absenteísmo), tratados nos itens I e II da cláusula quarta daquele instrumento.

39. No Acordo Coletivo de Trabalho de 2007/2008 (doc. Anexo), celebrado em 29 de junho de 2007, a Participação nos Resultados foi tratada na cláusula quarta – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS REFERENTES A 2006 – PAGAMENTO ATÉ MARÇO DE 2008 e na cláusula quinta – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - DISTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA (**pagamento em setembro de 2007**).

40. Nesse Acordo, nos termos da sua cláusula quarta, ficou estipulado a Participação nos Resultados que seria correspondente a 140% (cento e quarenta inteiros por cento) da Remuneração mensal do empregado, estabelecida como sendo o Salário-base mais o adicional de Periculosidade, quando houver, acrescido de R\$ 1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), para todos os empregados da empresa, condicionando-a ao cumprimento das metas, a serem apuradas entre janeiro de 2007 a dezembro de 2007, que também levaram em conta indicadores corporativos (Resultado Operacional, no de desligamentos e duração dos desligamentos) e

indicadores individuais (absenteísmo), tratados nos itens I e II de sua cláusula quarta.

41.O pagamento da Participação nos Resultados do Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008 ocorreu em março de 2008. (...)

43.Analisadas as cláusulas que cuidam da Participação nos Resultados de Empregados constantes dos Acordos Coletivos de Trabalho 2006/2007 e 2007/2008, constata-se que os pagamentos feitos a esse título não seguiram rigorosamente os preceitos da Lei 10.101/2000.

44.O Acordo Coletivo de Trabalho 2006/2007, que estipulou o pagamento da Participação até março de 2007, com metas a serem apuradas de janeiro de 2006 a dezembro de 2006, foi assinado somente em 20 de junho de 2006.

45.Portanto, já estavam transcorridos quase seis meses completos do exercício de 2006 quando foram estabelecidas as regras do Programa assinado com o sindicato dos trabalhadores.

Do transcrito acima observa-se **que houve um preciosismo exagerado do auditor, uma rigidez na imputação da exação tributária como fato gerador de contribuição previdenciária, considerou o auditor, por exemplo, que a assinatura do acordo em julho elidiria a isenção proposta por lei para a PLR. A inclusão aqui que se observa é de um marco temporal rígido, não previsto no texto legal.**

A reiteração dos acordos com mesma redação em anos seguidos perfectibiliza o conhecimento das partes ao termos do acordo regras claras e objetivas, e modo que a data da assinatura **não fere os objetivos legais da isenção.**

Diante do exposto conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

A despeito dos fundamentos trazidos pela i. Relatora, entendo que a legislação de regência conduz a interpretação diversa quanto à necessidade da pacto prévio para que a Participação nos Lucros ou Resultados – PLR seja excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

Na esteira do texto constitucional, o **caput** do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 tratou de constituir a base de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) como sendo “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”.

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

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.

O grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sinta-se estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu empenho resultará em incremento pecuniário. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do empregado se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

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

[...]

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

I- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

[...]

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do

período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Por todas essas razões, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões e do bem fundamentado voto da i. Relatora, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho