



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001286/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.361 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrente ESPÍRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S/A - ESCELSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCENTIVO À PRODUTIVIDADE. DIREITOS DOS TRABALHADORES. PROTEÇÃO. ACORDO DE NEGOCIAÇÃO. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

Com vista a incentivar a produtividade, garantir proteção aos direitos dos trabalhadores e o comprometimento destes com o atingimento das metas, a determinação legal quanto à pactuação prévia de acordo destinado à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa exige que o acordo tenha sido definido e assinado antes de começar a execução do programa para pagamento de tal verba, ou seja, antes de ter iniciado o período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas definidas no acordo.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) deve trazer, no instrumento de negociação assinado, de forma clara e objetiva, todas as regras que permitam ao empregado entender os critérios de aferição da sua produtividade e da empresa, e calcular a parcela da PLR a que terá direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco

Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Marcelo Rocha Paura (suplente convocado).

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão nº 12-31.818, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (fls. 414-421):

LANÇAMENTO

O presente lançamento refere-se ao **Auto de Infração-AIOP DEBCAD 37.242.805-3** que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a consequente transferência dos processos administrativo-fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 4º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de nº **15586.001286/2009-21**.

2. O valor lançado é de R\$1.048.677,44, acrescido de encargos moratórios, correspondendo a contribuições sociais da parte da empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT.

3. De acordo com o relatório fiscal, fls. 269/276, as contribuições lançadas incidiram sobre valores pagos pela empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados, os quais, entretanto, a Fiscalização constatou serem integrantes do salário-de-contribuição dos segurados empregados que os receberam, estes relacionados às fls. 277/329, por descumprimento da Lei 10.101/2000, e, por consequência, do disposto no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212, de 24/07/1991. Às fls. 333/346, o Auditor-Fiscal juntou cópia do Acordo Coletivo 2005/2006.

4. O lançamento foi efetuado em 16/11/2009, com a devida ciência do contribuinte na mesma data.

IMPUGNAÇÃO

5. O contribuinte apresentou defesa em 16/12/2009, de fls. 350/394 e 396/398, juntando cópias de comprovantes de capacidade postulatória. Apresenta as seguintes alegações de defesa:

PRELIMINARES

5.1. Tempestividade da impugnação.

MÉRITO

Da Participação Nos Lucros e Resultados

5.2. Defende que, mesmo no eventual descumprimento de qualquer das condições impostas por lei ao pagamento de PLR, a regra constitucional que estabelece a sua não vinculação à remuneração dos empregados não comporta relativização.

5.2.1. Defende ainda que a expressão "conforme definido em lei", contida no art. 7º, XI da Constituição Federal, restringe-se à participação na gestão da empresa, não alcançando a participação nos lucros ou resultados.

5.2.2. Entende que não caberia ao legislador ordinário limitar o alcance do texto constitucional, como observado no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212/1991, devendo o referido dispositivo legal ser interpretado de forma a não desestimular o pagamento da Participação nos Lucros, mantendo-se, portanto a não tributação das parcelas pagas. Apresenta excertos jurisprudenciais nesse sentido.

5.2.3. Discorre sobre o Princípio da Legalidade, insculpido no art. 5º, II da CF, defendendo que não foi por imposição legal, mas por opção da empresa, dentre as possibilidades oferecidas pelo art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000, que esta adotou o programa de metas em questão, e, portanto, não se pode dizer que o citado parágrafo não foi atendido.

5.2.4. Pelo Princípio da Razoabilidade, conclui que as regras da PLR precisam ser definidas em qualquer momento anterior à ocorrência do fato que as mesmas se voltam a regulamentar, a saber, o pagamento da PLR, sendo tais regras definidas mesmo antes (em 09/12/2005) do encerramento e da apuração (em 31/12/2005) do lucro do exercício.

5.2.5. Além disso, em seu entender seria inócuo formular um programa de participação nos resultados caso não houvesse a pressuposição de que o exercício apresentaria lucro.

5.2.6. Defende que as regras da PLR, diferentemente do que alega a Fiscalização, não se voltam a ditar as regras de comportamento dos empregados ao longo do ano civil, mas sim fixar critérios de participação nos resultados da empresa, beneficiando os empregados que *espontaneamente* melhor desempenharam suas funções.

6. Finda pedindo seja julgada a procedência da defesa, para cancelar o lançamento e todos os seus efeitos.

7. É o relatório.

Em julgamento pela DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. FPAS E GILRAT.

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei 8.212/1991).

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a Medida Provisória 794/94 e suas reedições, convertida na lei 10.101/2000, integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/1991.

São devidas as contribuições à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga aos trabalhadores na qualidade de segurados empregados (art. 22, I e II da Lei 8.212/1991).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 27/07/2010 (intimação de fl. 427), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 428-488), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 428-488) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheci.

Do Mérito

Da Participação nos Lucros e Resultados

Antes de adentrar ao caso específico, destaco a legislação aplicada, visto se tratar de lançamento por descumprimento de obrigação principal referente às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Oportuno, apresenta os fundamentos legais que embasaram o lançamento tributário, iniciando-se pela Constituição Federal de 1988, que:

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;

Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio, que:

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

(...)

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

(...)

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

Neste caso, especificamente sobre a Participação nos Lucros e Resultados – LPR, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 tratou do mérito, quando do período do lançamento:

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, o, inciso XI, da Constituição Federal.

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.

§ 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.

O relatório fiscal assim destacou o motivo pelo lançamento fiscal (fls. 271-278):

3- Fatos Geradores: Foram considerados como Fato Gerador de Contribuições Previdenciárias, as importâncias pagas pela empresa a seus Segurados Empregados à título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – Rubrica 3160. Até 12/2005 a rubrica Participação nos Resultados tinha o número Rubrica 349.

3.1- Dos Fatos: A empresa, ao efetivar o pagamento da parcela referente Participação nos Resultados, conforme consta das Folhas de Pagamento, não comprovou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, uma vez que os mesmos foram pagos ou creditados em desacordo com a legislação vigente, conforme a seguir demonstrado:

[...]

3.2- O Termo de acordo para pagamento da Participação nos Resultados referente ao exercício de 2005, celebrado entre a empresa e o sindicato da categoria, somente se deu em 09/12/2005. O termo de acordo, em anexo a este relatório fiscal, determina o cumprimento de metas de equipe e metas individuais determina ainda que o pagamento da participação será feito em uma parcela única até 25 de fevereiro de 2006. O termo de acordo não foi pactuado previamente, mas no final do exercício de 2005.

Para que exista de fato o empenho dos trabalhadores em alcançar as metas, através de *"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"*, no mínimo é necessário que elas existam, caso contrário, como ocorreu, onde só foram definidas posteriormente, fica prejudicado o previsto no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Por sua vez, o Acordo Coletivo de Trabalho (fls. 336-348):

Cláusula 26º

Participação nos Lucros e/ou Resultados do Ano de 2005

Pelo presente Acordo Coletivo, fica ajustado que a Empresa concederá aos seus trabalhadores Participação nos Resultados referente ao ano de 2005, nos termos da Lei

número 10.101, de 19/12/2000, e se regerá pelas cláusulas e condições constantes no Termo anexo.

Cláusula 32º

Vigência do Acordo

O presente Acordo terá vigência de 1º de novembro de 2005 a 31 de outubro de 2006.

O Termo (fls. 400-404) anexo ao Acordo Coletivo no qual prevê as condições para o PLR, juntado com a impugnação, assim consta:

CLÁUSULA 4ª - DO PAGAMENTO

O pagamento da participação será feito em uma parcela única até 25 de fevereiro de 2006.

CLÁUSULA 5ª - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

5.1 - O pagamento desta participação, prevista na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, não integrará a remuneração para quaisquer efeitos, inclusive o princípio da habitualidade, bem como não se constituirá em base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

Apresentada a impugnação (fls. 352-371), quando do julgamento pela DRJ, ora acórdão atacado, tem-se que, além de seguir os fundamentos do relatório fiscal, acrescentou que:

15. A irregularidade identificada foi quanto à **data** de formalização do instrumento. Nos termos do art. 2º, §1º, II, da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras (...), mecanismos de aferição (...), podendo ser considerados, entre outros, (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente". **Portanto, o instrumento pactuado em 09/12/2005, de pronto, não respalda as Participações nos Resultados referentes ao exercício de 2005, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago em parcela única até 25 de fevereiro de 2006.**

15.1. Ou seja, na celebração do acordo, preocuparam-se os signatários, basicamente, em elaborar o documento que a lei exigia para a concessão do benefício ao empregado, sem observar, entretanto, os objetivos do instrumento. Pelo fato de o instrumento não ter sido pactuado previamente, não se estabeleceu o elo entre as metas definidas e a dedicação dos empregados a alcançá-las, conduzindo ao incremento de produtividade, um dos objetivos fundamentais da lei. Afinal, não faz sentido, e há até mesmo uma impossibilidade lógica, estabelecer mecanismos para promover a produtividade se não se estipula *previamente* as regras e as condições por meio das quais os resultados serão alcançados. Ao estipular as metas, ao definir os parâmetros para obtenção de resultados, deve-se necessariamente apontar o vetor para o futuro, para as ações que devem ser desencadeadas, os esforços que devem ser empreendidos para a consecução das metas em um determinado período de tempo à frente. Não tem sentido propor uma meta, estabelecer um desafio, para o passado. Os resultados já alcançados no passado são fatos consumados, não podem ser alterados. Portanto, os lucros ou resultados obtidos no passado não podem ser objeto de metas. Assim, a referência, mesmo que indireta, subentendida a resultados passados, como expressa nos acordos celebrados, não se coaduna com os objetivos da lei que regula a PLR.

15.2. Conclui-se, portanto, que a empresa deveria ter celebrado instrumentos para pagamento das PLR, fixando previamente, mediante negociação com os empregados, as metas e as respectivas regras e parâmetros para alcançá-las.

15.2.1. Tal inobservância fez incidir a contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas em desacordo com a norma específica, parcelas estas que representaram uma vantagem econômica para os segurados empregados, obtida em razão da relação de trabalho.

15.2.2. Há que se buscar a motivação para a criação da Lei 10.101/2000 na segunda parte de seu artigo primeiro: "**como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade**".

(destaques originais)

O recurso voluntário interposto destaca a validade do Acordo Coletivo, o cumprimento pelas partes lá envolvidas e o efetivo pagamento, ainda que a assinatura do mencionado acordo seja no mesmo ano base do período aquisitivo.

Acrescenta que todas as formalidades legais foram cumpridas, restando o pagamento na data prevista natureza de PLR, ou seja, não incidência da contribuição social, como conclui:

64. Desse modo, absolutamente inconcebível falar-se em inexistência de regras previamente estipuladas para pagamento da PLR.

65. **Destaque-se, mais, que as regras da PLR foram estabelecidas não apenas antes do efetivo pagamento, como também em momento anterior ao próprio encerramento do exercício fiscal (31 de dezembro), o que extermina qualquer dúvida que ainda pudesse haver sobre o pré-estabelecimento das condições para pagamento do benefício.**

66. Até mesmo porque, somente em 31 de dezembro de 2005 é que se poderia apurar a eventual existência de lucro no exercício (ou prejuízo), requisito indispensável ao pagamento da PLR, o que revela, ainda, a verdadeira inocuidade de se estabelecer um programa de participação nos resultados no início do exercício, quando não seria possível sequer estimar a eventual apuração de resultado positivo no encerramento do ano-calendário.

67. Em conclusão, não há motivo (ou embasamento legal) que autorize ao Fisco extrair a validade do Acordo Coletivo celebrado antes do encerramento do exercício de 2005 - **e também antes do pagamento da PLR aos funcionários dá Impugnante, o que só se deu no ano de 2006** -, impondo-se o reconhecimento de que os pagamentos em análise foram feitos, em sua integralidade, sob os parâmetros rigorosos impostos pela Lei nº 10.101/2000 estando excluídos, portanto, do salário-de-contribuição dos empregados.

68. Isto sendo reconhecido, haverá de se julgar integralmente improcedente o lançamento impugnado, afastando-se a exigência fiscal.

(destaques originais)

E, no mesmo entendimento da Recorrente, destaco o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme constou do acórdão nº 9202003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o

pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado.

(CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Todavia, entendo que melhor sorte não assiste à Recorrente. Explico.

Concordo e não vejo problemas para que o acordo coletivo, assim como seu anexo, tenha sido firmado no ano base de aquisição do PLR.

Acontece que, no presente caso, curvo-me ao entendimento da DRJ, visto que a data de formalização do instrumento em 09/12/2005, ou seja, já no último mês do calendário civil, sem a apresentação de quaisquer outros documentos de acordo prévio ou que demonstrassem a ciência das partes sobre as negociações, regras, mecanismos de aferição, e programas de metas, resultados e prazos, a meu ver, impossibilita admitir ter respeitado o disposto no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Portanto, o instrumento pactuado em 09/12/2005, de pronto, não respalda as Participações nos Resultados referentes ao exercício de 2005, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago em parcela única, ainda que até 25 de fevereiro de 2006.

Diante do exposto, concluo que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR, no presente caso corrompe a natureza pretendida, pelo que voto no sentido de negar provimento o recurso voluntário.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos