



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16327.001454/2009-00
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-008.084 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente ITAU VIDA E PREVIDENCIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

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 ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

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

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados.

Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do período aquisitivo.

PLR. PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL. DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS.

É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

O descumprimento da regra legal relativa à periodicidade desnatura o plano de participação nos lucros ou resultados e implica a incidência de contribuições sobre a totalidade dos valores pagos a esse título.

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.

Na hipótese dos autos a aplicação da retroatividade deve respeitar os limites do que no mérito foram excluídas das ações que discutem os AIOP, a ser apurado em fase de execução, nos termos da súmula-Carf 119.

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 Ana Paula Fernandes (relatora) e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), que lhe deram provimento integral e as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento relativamente à PLR, e, uma vez vencidas, mantiveram a exigência da multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(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: Mário Pereira de Pinho Filho, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Maurício Nogueira Righetti, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Patrícia da Silva, substituída pela conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2302-002.874, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.265.706-0, no montante de R\$ 464.517,14

(quatrocentos e sessenta e quatro mil e quinhentos e dezessete reais e quatorze centavos), consolidado em 29/12/2009, referente a contribuições destinadas a terceiros — Salário-Educação e Inkra - incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2004 a 12/2006.

O auto de infração foi impugnado, às fls. 29/90.

A DRJ, no acórdão n.º 16-33.327, às fls. 505/544, considerou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformado, o Contribuinte interpôs recurso voluntário.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 548/582, **DEU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, no sentido de o regramento a ser dispensado à aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício obedecer à lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, observado, unicamente, o limite máximo de 75%, em atenção à retroatividade da lei tributária mais benigna inscrita no art. 106, II, 'c', do CTN. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DESVIRTUAMENTO DO ESCOPO DE ESTIMULAR A PRODUTIVIDADE.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos.

O critério de tempo de serviço, assim como a simples obtenção de lucro, sem estabelecimento de metas, não se coaduna com a finalidade do programa, pois não tem qualquer relação com a participação do trabalhador nos resultados da empresa.

VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

Segundo entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, o pagamento ou desconto de valores referentes ao benefício do Vale-Transporte não é integrante da remuneração do segurado, pois nítida a sua natureza não salarial, razão pela qual não pode integrar o salário de contribuição.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

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 n.º 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei n.º 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, inserida pela MP n.º 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela então 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A União, à fl. 583, manifestou-se não ter interesse em recorrer.

Às fls. 592/602, o Contribuinte opôs **Embargos de Declaração**, alegando vícios de omissão e obscuridade, restando, contudo, rejeitados, conforme decisão de fls. 653/659.

Às fls. 668/713, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Salário indireto - Liberdade na Pactuação das Metas do Plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) para empregados.** Alegou o Contribuinte que o acórdão recorrido decidiu no sentido de que os critérios livremente pactuados pelas partes não seriam válidos, pois não teriam observados os critérios da Lei n.º 10.101/00 ao prever: (i) metas financeiras genéricas (regras claras e objetivas); (ii) o pagamento da primeira parcela de PLR desvinculado de metas ou resultados, e (iii) o pagamento da segunda parcela de PLR condicionada apenas à obtenção de lucro. De outro modo, os acórdãos

paradigmas reconheceram a liberdade de pactuação das regras do PLR. Especificamente, o acórdão paradigma n.º 2402-004.478 analisou o acordo de PLR idêntico ao da Recorrente e celebrado por empresa do mesmo grupo e do mesmo setor empresarial (seguradoras) que aquela.

2. **Salário indireto – PLR – Assinatura do Acordo após o início do período aquisitivo.** Segundo o Contribuinte, o acórdão recorrido entendeu que a assinatura do acordo de PLR antes do início do período aquisitivo da PLR é indispensável. Nos paradigmas, o CARF, interpretando corretamente a Lei n.º 10.101/00, concluiu que a assinatura do acordo precisa preceder apenas ao pagamento da PLR, independente de quando isso tenha ocorrido.

3. **Salário indireto – PLR – Mais de dois pagamentos no mesmo ano civil.** Segundo o Contribuinte, o acórdão *a quo* entendeu pela impossibilidade de mais de dois pagamentos de PLR no ano civil; no acórdão paradigma, porém, o CARF fixou entendimento de que o mero fato de existirem mais de dois pagamentos no mesmo ano não é causa suficiente, por si só para desnaturar os pagamentos de PLR.

4. **Salário indireto – PLR – Necessidade de exclusão, ao menos, das duas primeiras parcelas pagas dentro do mesmo ano civil.** Alegou que o acórdão recorrido, o CARF entendeu pela incidência das contribuições previdenciárias sobre todas as parcelas de PLR, mesmo aquelas que não excederam dos pagamentos no ano. Já nos acórdãos paradigmas, por sua vez, o CARF afastou a incidência dessas contribuições sobre a primeira e a segunda parcela de PLR pagas no ano, pois essas parcelas não teriam violado a periodicidade máxima estabelecida no art. 2º, § 1º, da Lei n.º 10.101/00.

5. **Natureza da multa de mora do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91.** Entendeu o CARF que a multa de mora prevista no art. 35, inc. II, da Lei n.º 8.212/91 possui, em verdade, natureza de multa de ofício e, portanto, deve ser calculada com observância ao percentual de 75% da multa de ofício prevista no art. 35-A da referida Lei; nos paradigmas, o CARF concluiu que a multa de mora prevista no art. 35, inc. II, da Lei n.º 8.212/91 deve ser calculada com base no art. 61 da Lei n.º 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 931/935, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, tendo, contudo, analisada a divergência de modo genérico como **PLR – Participação nos Lucros e Resultado.**

A União apresentou **Contrarrrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 937/950, reiterando, no mérito, os argumentos realizados anteriormente.

À fl. 952, através de Despacho de Saneamento, foi determinado o complemento da análise de admissibilidade sobre os demais tópicos.

Em cumprimento, às fls. 954/970, ao realizar o complemento do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso em relação a **todas as matérias arguidas: (a) PLR - liberdade na pactuação de metas; (b) PLR - assinatura dos acordos após o início do período aquisitivo; (c) PLR - legalidade na realização de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; (d) PLR - necessidade de exclusão das duas primeiras parcelas pagas dentro do mesmo ano civil e (e) natureza da multa de mora - aplicação retroativa da multa mais benéfica.**

Novamente a União apresentou **Contrarrrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 972/994, rebatendo, no mérito, todas as matérias arguidas.

À fl. 997, consta Despacho de Devolução do processo devido ao equívoco em sua distribuição.

Os Autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

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

DO MÉRITO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.265.706-0, no montante de R\$ 464.517,14 (quatrocentos e sessenta e quatro mil e quinhentos e dezessete reais e quatorze centavos), consolidado em 29/12/2009, referente a contribuições destinadas a terceiros — Salário-Educação e Inkra - incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2004 a 12/2006.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise as seguintes divergências: **(a) PLR - liberdade na pactuação de metas; (b) PLR - assinatura dos acordos após o início do período aquisitivo; (c) PLR - legalidade na realização de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; (d) PLR - necessidade de exclusão das duas primeiras parcelas pagas dentro do mesmo ano civil e (e) natureza da multa de mora - aplicação retroativa da multa mais benéfica.**

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 n.º 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei n.º 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 congênera 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 discute o possível descumprimento de algumas destas formalidades, **(a) PLR - liberdade na pactuação de metas; (b) PLR - assinatura dos acordos após o início do período aquisitivo; (c) PLR - legalidade na realização de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; (d) PLR - necessidade de exclusão das duas primeiras parcelas pagas dentro do mesmo ano civil e (e) natureza da multa de mora - aplicação retroativa da multa mais benéfica.**

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.

O acórdão recorrido quanto a este tópico assim dispôs:

E mais, em relação as datas de assinatura dos programas de participação, embora a Legislação não defina claramente o que seria “previamente” acertado, tenho para mim que o requisito terá sido atendido quando o programa tiver sido assinado antes do fim do primeiro semestre (30/06) do período de apuração das metas e resultados, em se tratando do primeiro Programa de participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da Empresa, e até o dia 31/12 em suas renovações (também levando em consideração o período de apuração), desde que mantidas em seu conteúdo as metas e condições a serem alcançadas. Adoto esse posicionamento face a dificuldade de se entabular acordos com os Sindicatos que muitas vezes protelam e dificultam a assinatura dos mencionados programas e porque asseguram ao trabalhador o conhecimento das regras com um razoável lapso temporal que assegure o seu comprometimento para atingimento dos resultados, bem como busco me adequar ao espírito do legislador que não teve a intenção de restringir, ao contrário, teve sim de incentivar a celebração desses programas como mais um benefício a ser concedido ao trabalhador brasileiro. Ressalto, que tenho conhecimento de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que utilizam como parâmetro a possibilidade de assinatura do programa até 31/12 do ano relativo ao período de apuração dos Lucros ou resultados, como também tenho conhecimento de recente acórdão de lavra do Insigne Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, a unanimidade referendado por sua Turma, que aceita as atas de reunião com as comissões/sindicatos iniciais como suficiente para se aferir o cumprimento do requisito da “previada” do acordo

de participação. Em relação ao entendimento esposado na decisão da 2 Turma, da 4 Câmara, da Segunda Seção, acima indicado, ressalto que caso fique assente a realização das negociações ainda no primeiro semestre do ano relativo ao período de apuração, aqui abro um parêntese para registrar que para mim não basta abrir negociação mas sim ter prova de vários acontecimentos que corroborem com a existência de uma intensa negociação, faltando apenas a assinatura do acordo, a data limite mencionada acima poderá ser excepcionalmente deslocada. No presente lançamento, os acordos foram sempre assinados no fim do ano do período de apuração ou no início do ano do pagamento da participação, o que também, no meu entendimento, conforme razões acima, inviabiliza o programa por essa razão em alguns anos. Resta evidente, portanto, que a PLR sobre que incidiram as contribuições previdenciárias lançadas não obedece à sua finalidade, que é o estímulo à produtividade dos empregados.

No relatório fiscal é apontado pela fiscalização, no item 5.1.1.1 com título de Data de assinatura das Convenções.

No caso em tela o acordo foi celebrado no final dos exercícios – 29 de dezembro de 2003, 10 de janeiro de 2005 e 29 de dezembro de 2005, bem como o plano de 2006/2007, assinado somente em março de 2007. Contudo, observo que não há previsão legal específica que determine qual a data exata para que este seja entendido como assinatura prévia, ainda, importante frisar que no caso concreto **foi assinado antes do pagamento**, como é apontado pelo próprio auditor no relatório fiscal.

b) Ausência de Mecanismos Claros de Aferição.

O acórdão recorrido apontou que

Observe-se ainda, que as metas financeiras do presente Programa seriam “metas em tese”, posto que não quantificadas nem parametrizadas com qualquer valor, bastando existir o lucro para exsurgir o seu pagamento. As metas financeiras nos dizeres do próprio auditor fiscal do presente lançamento são as metas “mais objetivas” por natureza, desde que parametrizadas, já que o lucro sem quantificação é o objetivo de qualquer empresa privada.

Quanto a alegação de que a falta de assinatura prévia corrompe a ideia de que o trabalhador deve ter conhecimento das regras que devem ser claras e objetivas, a respeito da PLR, não há qualquer razão de ser.

Observe-se, que para saber se há conhecimento das regras, se estas são claras e objetivas, basta que se observe as negociações entre a empresa e seus empregados, as quais serão realizadas, ou por comissões paritárias, com participação de empregados e sindicato, ou ainda, por meio de convenções ou acordos coletivos, dentro das formalidades já conhecidas. Quando se

chega a assinatura do acordo, este já foi de várias vezes debatido e negociado pelas partes, todos capazes, assim definidos pela Lei.

A fiscalização aponta no relatório fiscal seus motivos para a glosa no item 5.1.1.3 – com título dos valores convencionados.

Da leitura dos planos e do acordo coletivo não vislumbro esta mesma interpretação realizada pela fiscalização, trata a meta de verificação de lucro e não de pagamento obrigatório.

Fica nítido que somente quando verificado o lucro haverá o pagamento da participação. A qual será feita parte em razão da participação de todos os empregados pelo princípio da coletividade e a segunda em razão da proporcionalidade do tempo de serviço do empregado junto a empresa.

No caso dos autos, mesmo que o acordo trate da lucratividade como meta e tempo de serviço, tal premissa não fere a pretensa proteção legal. Isso por que a ideia da PLR é de fato tornar as empresas mais competitivas e em contraponto distribuir parcela do capital aos trabalhadores, logo conjugar lucratividade com dedicação ao longo dos anos não foge da sua natureza.

Do mesmo modo a vedação de distribuição em caso de prejuízo, demonstra que não se trata de uma verba remuneratória disfarçada, pois somente será paga havendo apuração de lucro.

As metas em discussão estão previstas também no Acordo Coletivo dos anos de 2003, 2004 e 2005 e no plano de PLR 2006, em análise, o qual considero apto para obtenção da isenção requerida, uma vez que representa a vontade da categoria representada pelo seu sindicato.

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

No caso específico das metas claras e objetivas, saliento que não cabe ao Fisco tutelar o trabalhador, em havendo regras, sendo estas conhecidas e claras as métricas do cumprimento das metas, não há que se falar em revisar o conteúdo material das mesmas, pois estaria o Fisco substituindo o papel do sindicato, o qual não precisa da chancela do Estado para atuar na defesa da categoria que representa, caso contrário, o Estado estaria controlando ou fazendo juízo de valor sobre sua atuação. O que por mais, que possa ser considerado necessário por algumas parcelas da sociedade, não é previsto em lei. E se fosse o caso, ainda que hipoteticamente, teria que ser realizado também quando o sindicato se nega a participar das reuniões, prejudicando toda a categoria, em contrário ao posicionamento da comissão de empregados.

Compulsando os autos observo que as regras eram claras, bem como, as formas com que as metas seriam consideradas alcançadas, podendo afirmar que os direitos subjetivos dos trabalhadores e as regras adjetivas para aquisição do direito estão em consonância com o espírito da norma.

c) Periodicidade e aproveitamento das parcelas

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, entendo que apenas os pagamentos específicos que ultrapassagem o interstício temporal determinado em lei é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária.

O acórdão recorrido entendeu diferentemente, da seguinte forma:

Da análise dos autos, observa-se dois aspectos relevantes que, de pronto, levam à conclusão de que a PLR em questão estava sendo utilizada como um disfarce para a remuneração dos empregados. Primeiramente, tem-se o fato da primeira parcela ser paga obrigatoriamente, independentemente de resultado, ou seja, totalmente desvinculada do alcance de metas ou da auferição de lucro. Ademais, o valor foi pago igualmente a todos os empregados, respeitando-se apenas a proporcionalidade ao tempo de serviço. A segunda parcela, por sua vez, depende da obtenção de lucro, entretanto, não há definição do parâmetro do lucro obtido a fim de ensejar o pagamento da PLR. Dessa forma, torna-se praticamente certo o recebimento da PLR por parte dos empregados, sem que seja necessário qualquer esforço por parte deles, principalmente em razão da natureza da atividade exercida pela Recorrente.

Entendo que esta interpretação é a que melhor atende aos objetivos da Lei nº 10.101, de 2000, e foi utilizada em diversos precedentes do CARF no ano de 2014 e 2015.

Cumprе registrar que o Superior Tribunal de Justiça também já abordou o tema, identificando o procedimento a ser realizado, quanto ao Programa de PLR, nos casos de terem sido realizados pagamentos em períodos inferiores a seis meses.

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. (...)

1. Hipótese em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas distribuídas aos empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa. 2. O Banco distribuiu parcelas nos seguintes períodos: a) outubro e novembro de 1995, a título de participação nos lucros; e b) dezembro de 1995 a junho de 1996, como participação nos resultados. 3. As participações nos lucros e resultados das empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, "j", da 8.212/1991, à luz do art. 7º, XI, da CF). 4. O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou critério básico para a não-incidência da contribuição previdenciária, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses. 5. Caso realizada ao arripio da legislação federal, a

distribuição de lucros e resultados submete-se à tributação. Precedentes do STJ. 6. A norma do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995), que veda a distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses, tem finalidade evidente: impedir aumento salarial disfarçado cujo intuito tenha sido afastar ilegitimamente a tributação previdenciária.

(...)

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) (...)" (STJ, REsp 496949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 31.08.09)

A Justiça do Trabalho, com maior legitimidade para discussão da natureza da verba, tem aplicado uma interpretação alinhada com a Constituição Federal, valorizando o resultado das negociações coletivas de trabalho, por força do art. 7º, XXVI, e nesse sentido mais importante do que a rubrica que identifica o pagamento feito ao empregado é a apuração da sua real natureza jurídica.

Certamente, o legislador, quando fez constar, no art. 3º da Lei nº 10.101/00, que a participação nos lucros e resultados “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” não teve como objetivo isentar de encargos toda e qualquer verba paga a título de “PLR”.

Assim na análise dos casos concretos, deve-se verificar se o conceito trazido na Constituição Federal e regulamentado na Lei nº 10.101/00 foi observado pelas partes que negociaram o instrumento coletivo definidor das regras de participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

O Tribunal Superior do Trabalho vem se manifestando quanto a esta temática, possibilitando intervalos menores, quando isso tiver sido pactuado em convenção ou acordo coletivo, vejamos:

*RECURSO DE EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. INTERPOSIÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI 11.496/2007. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO PARCELADO. A jurisprudência desta Subseção, calcada no art. 7º, XXVI, da Magna Carta, **sinaliza no sentido da viabilidade de norma coletiva estabelecer periodicidade de pagamento da participação nos lucros inferior à semestral.** Ressalva de entendimento da Ministra Relatora. (TST, E-RR - 1942095.2003.5.02.0462, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministra Relatora Rosa Maria Weber, DJ 07/05/2010)*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão

recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data venia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza salarial. A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. (TST, E-ED-RR - 1236/2004-102-15-00, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministro Milton de Moura França, DJ 24/04/2010)

Desse modo, entendo que somente as parcelas que não respeitaram a semestralidade nos termos na Lei, e que não continham periodicidade menor, expressamente pactuada em instrumentos coletivos, poderão ser tidas como verbas de natureza remuneratória.

Ressalto ainda, que havendo possíveis descumprimentos a estas regras acima expostas, estes afetarão apenas, aqueles indivíduos e competências mensais, nos quais as ilegalidades sejam verificadas no caso concreto, sem afetar os demais indivíduos que se encontram com as formalidades respeitadas, ainda que se encontrem sob um mesmo contrato ou programa de PLR.

No caso em tela observo que o pagamento da primeira parcela se refere a meta simples para a qual deveria ser apurado o lucro (vedada distribuição acaso provado prejuízo) e os empregados deveriam se manter na empresa até o final do ano calendário na condição de empregados – não vejo quanto a esta meta nenhuma problemática formal, já que a legislação permite discricionariedade do empregador desde que aprovado pelas partes e que não sejam utilizados critérios subjetivos, assim sendo a meta clara e objetiva cumpre a disposição legal.

Num segundo momento, repiso aqui, a segunda parcela exigia meta de lucro, o que remete ao objetivo central da PLR que corresponde ao incentivo de produtividade seguido da interação entre capital e trabalho.

Mais uma vez aqui se observa um critério de valorização da estabilidade e manutenção do emprego, critério recepcionado pelas partes na elaboração do plano, uma vez que se observa não ter havido irresignação por parte da categoria dos trabalhadores nem por seu sindicato.

Quanto ao pagamento de mais de uma parcela por semestre, observo que estas se referiam a planos de PLR distintos, motivo pelo qual não entendo que devam ser glosados.

Neste quesito específico também não há que se falar em descumprimento as Regras formais para pagamento de PLR.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos ao empregados da empresa a título de PLR, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

De acordo com os despachos de fls. 931/935 e 954/970, com relação à PLR, os temas devolvidos à apreciação de deste colegiado são os seguintes:

- a) liberdade na pactuação de metas;
- b) regras Claras e Objetivas;
- c) assinatura dos acordos após o início do período aquisitivo;
- d) legalidade na realização de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; e
- e) necessidade de exclusão do lançamento das duas primeiras parcelas pagas dentro do mesmo ano civil

Liberdade na Pactuação de Metas

A Lei nº 10.101/2000, logo no seu art. 2º, é clara ao estabelecer que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados e que essa negociação poderá ser feita por meio de comissão paritária escolhida pelas partes, integrada também por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou ainda mediante a celebração de convenção ou acordo coletivo.

Por certo, como regra geral, a norma indica para a liberdade na pactuação das metas necessárias à percepção do benefício. Tanto é assim que a Lei não tratou de aspectos específicos para a formalização dos planos de PLR, sobretudo no que diz respeito ao estabelecimento de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade. Do mesmo modo, no que se refere aos programas de metas ou resultados, as partes envolvidas no processo de negociação têm autonomia para definir seus parâmetros e determinar a forma de mensurar se essas metas ou resultados foram efetivamente alcançados.

O que não se pode é efetuar pagamento de parcela salarial sob a denominação de PLR com o objetivo específico afastar a tributação. Contudo, a análise que se fará adiante, demonstra que, no presente caso, foi exatamente isso que ocorreu e, portanto, não se verifica qualquer incorreção no lançamento.

Assinatura dos Acordos Após o Início do Período Aquisitivo

No intuito de contextualizar a discussão a respeito do tema, insta observar que 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 das contribuições destinadas ao custeio alcançam a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o inciso I do **caput** do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991 instituiu a base de cálculo das contribuições de empregadores para o Regime Geral de Previdência Social como sendo “*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*”. No mesmo sentido é o art. 28 da mesma lei ao constituir a base de incidência das contribuições de empregados (salário-de-contribuição).

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 remuneração/salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição 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 do art. 7º da Carta da República:

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 n.º 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 aos critérios estabelecidos na lei reguladora. 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 n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei n.º 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.

Em vista do que se expôs até então e, não obstante o entendimento esposado no apelo recursal quanto à desnecessidade de celebração de acordo antes de iniciado o período aquisitivo para a percepção do benefício, não vejo como atribuir razão ao Sujeito Passivo.

O entendimento que tem prevalecido neste Colegiado a respeito do tema é de que o grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sintá-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 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 n.º 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 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 celebração de acordo entre empregador e empregados, durante o transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 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 meramente exemplificativo cito os acórdãos n.º 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, 9202-006.979, de 20/06/2018, 9202-007.874, de 22/05/2019, 9202-007.938, 17/06/2019, n.º 9202-007.942, de 17/06/2019.

Regras Claras e Objetivas

Embora a inexistência de acordo prévio ao período de aferição com vistas ao pagamento de PLR constitua-se em elemento suficiente para sua descaracterização e manutenção da autuação, vê-se que a empresa também não cumpriu outro requisito legal necessário à exclusão do benefício da base de incidência das contribuições em questão. É que dos instrumentos negociação não constaram “*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*”, consoante também previsto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Inexiste contestação a respeito do fato de que critério adotado pelas Convenções Coletivas de Trabalho – CCT para o pagamento de PLR está relacionado ao tempo de vínculo entre empresa e trabalhador. Nesse ponto, há que se conferir razão à autoridade autuante quando essa afirma que não se está diante de participação nos lucros ou resultados, mas de mera gratificação ajustada ao tempo de vínculo laboral, isto é, inexistente mecanismo de aferição daquilo que fora acordado, pois o trabalhador não está sujeito ao atingimento de qualquer tipo de resultado para que possa fazer jus ao benefício.

Extraí-se do Relatório Fiscal (fls. 370/390) que as Convenções Coletivas estabelecem o pagamento obrigatório de duas parcelas sob a denominação de PLR. A primeira nos meses de janeiro de cada ano abrangido no lançamento, juntamente com a remuneração, e a segunda até 31/07.

Convém transcrever os apontamentos feitos pela autoridade autuante com relação à primeira parcela:

O valor da primeira parcela referente à PLR de 2003, que é de caráter obrigatório, no valor de R\$950,00 (novecentos e cinquenta reais), igual para todos, respeitando-se a proporcionalidade de tempo de serviço, já para PLR de 2004, manteve o caráter obrigatório e a proporcionalidade de tempo de serviço, porém o valor da primeira parcela foi fixado em R\$750,00 (setecentos e cinquenta reais), igual para todos. Já para a PLR referente ao ano de 2005, que também é de caráter obrigatório, seu valor corresponde à remuneração mensal de janeiro de 2006, porém com limite mínimo de R\$950,00 (novecentos e cinquenta reais) e limite máximo de R\$ 1.100,00 (mil e cem reais). Somente na Convenção referente ao ano de 2004 há previsão de desconto, desta parcela, quando do pagamento da segunda parcela.

Veja-se que a percepção dessa parcela não está atrelada a parâmetro algum. Independentemente de o trabalhador cumprir meta relacionada a resultado, lucro ou a qualquer outro tipo de indicador estará garantido o pagamento da vantagem com valores previamente fixados. Ademais, as Convenções Coletivas de Trabalho são expressas, inclusive, quanto a desnecessidade de apuração do balanço dos exercícios encerrados nos anos anteriores, o que realça o entendimento da Fiscalização de que o pagamento era efetuado independentemente do auferimento de lucro ou de outras ocorrências de quaisquer natureza.

No que atina à segunda parcela, também não se vislumbra o cumprimento do estabelecido na Lei nº 10.101/2000. Senão vejamos trechos do Relatório Fiscal a esse respeito:

O valor da segunda parcela, da PLR de 2003, foi pactuado em 40% (quarenta por cento) do salário-base resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2004, acrescido do valor fixo de R\$ 286,00 (duzentos e oitenta e seis reais), valor total esse limitado ao máximo de R\$ 3.480,00 (três mil quatrocentos e oitenta reais). Respeitada a proporcionalidade de meses de vínculo mantido no ano de 2003 e em efetivo exercício em 31/12/2003 (relação anexa com valores pagos, planilha gravado no CD-ROM com o nome "PRLPAGA").

O valor da segunda parcela, da PLR de 2004, foi pactuado em 40% (quarenta por cento) do salário-base resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2005, acrescido do valor fixo de R\$ 304,00 (trezentos e quatro reais), valor total esse limitado ao máximo de R\$ 3.689,00 (três mil seiscentos e oitenta e nove reais). Respeitada a proporcionalidade de meses de vínculo mantido no ano de 2004 e em efetivo exercício em 31/12/2004. Diversos empregados receberam acima do limite máximo estipulado; não foi descontado o valor pago da primeira parcela (relação anexa com valores pagos, planilha gravado no CD-ROM com o nome "PRLPAGA").

O valor da segunda parcela, da PLR de 2005, foi pactuado em 40% (quarenta por cento) do salário-base resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2005, acrescido do valor fixo de R\$ 320,00 (trezentos e vinte reais), valor total esse limitado ao máximo de R\$ 3.874,00 (três mil oitocentos e setenta e quatro reais). Respeitada a proporcionalidade de meses de vínculo mantido no ano de 2005 e em efetivo exercício em 31/12/2005. Diversos empregados receberam acima do limite máximo estipulado (relação anexa com valores pagos, planilha gravado no CD-ROM com o nome "PRLPAGA").

Consoante apontamentos feitos pela autoridade autuante, a Lei nº 10.101/2000, ao regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, estabelece que essa participação representa a integração entre capital e trabalho e que o instrumento deve ser utilizado como incentivo à produtividade, de modo a cumprir o mandamento inserto no inciso XI do art. 7º da Constituição. Significa dizer que a vantagem deve obrigatoriamente está vinculada a algum mecanismo que tenha por finalidade o incremento nos resultados do empregador. Além do que, e como já dito, é necessário que se estabeleça metodologia capaz de aferir o cumprimento daquilo que foi acordado entre empresa e empregados. Somente a partir daí será possível determinar a parcela a ser atribuída aos trabalhadores.

A despeito disso, o único indicador utilizado para a determinação do benefício, repise-se, é a proporcionalidade de meses de vínculo mantido em efetivo exercício pelo trabalhador no ano a que se refere a PLR. De se notar que parâmetro dessa natureza não tem relação alguma com incentivo a produtividade e representa afronta ao regramento estabelecido em lei e aos objetivos almejado pela Constituição com relação à participação nos lucros ou resultados.

De se asseverar que, conforme **caput** do art. 3º da Lei nº 10.101/2001, a PLR não se presta a substituir o salário. Contudo, os valores despendidos pela empresa a esse título, por representarem gratificação ajustada ao tempo de serviço, constituem acréscimos remuneratórios e, por essa razão, submetem-se à incidência das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários.

Adicione-se a tudo isso o fato de que nem mesmos os valores pactuados em convenções coletivas de trabalho foram obedecidos, visto que nos anos de 2004 e 2005 houve o pagamento de quantias superiores ao limite máximo estabelecido entre as partes.

De outra parte, não se está aqui a afirmar que os parâmetros estabelecidos para o pagamento de PLR não possam está relacionados com a obtenção de lucro, mas que, mesmo nessa hipótese, faz-se necessária a definição de mecanismos de aferição relacionados ao cumprimento de acordo voltado para o incentivo à produtividade, nos exatos termos do art. 1º e do § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, o que não ocorreu no caso ora examinado.

Nessa esteira, não prospera o entendimento de que as únicas exigências previstas em lei para não incidência de contribuições previdenciárias sobre verba paga sob a denominação de PLR sejam a livre negociação e a objetividade e clareza dos critérios estipulados. Para tanto, repise-se, é fundamental que se estabeleçam obrigações voltadas ao estímulo da produtividade e que se definam as formas de se verificar a satisfação dessas obrigações.

Dito isso, vê-se que, no presente caso, não se está diante de regras que necessitem de clareza o objetividade, mas da absoluta inexistência critérios voltadas ao pagamento do benefício regulamentado pela Lei n.º 10.101/2000.

Desse modo, ainda que não houvesse por descumprido um outro requisito que, de per si, desnatura a PLR (inexistência de acordo prévio ao período de aferição), tem-se que tanto a primeira quanto a segunda parcela paga sob essa denominação, com base nas CCT, deixaram de atender aos requisitos legais.

Em virtude disso, considero irretocável a análise feita no voto condutor da decisão recorrida, a qual reproduzo a seguir:

Da análise dos autos, observa-se dois aspectos relevantes que, de pronto, levam à conclusão de que a PLR em questão estava sendo utilizada como um disfarce para a remuneração dos empregados.

Primeiramente, tem-se o fato da primeira parcela ser paga obrigatoriamente, independentemente de resultado, ou seja, totalmente desvinculada do alcance de metas ou da auferição de lucro. Ademais, o valor foi pago igualmente a todos os empregados, respeitando-se apenas a proporcionalidade ao tempo de serviço.

A segunda parcela, por sua vez, depende da obtenção de lucro, entretanto, não há definição do parâmetro do lucro obtido a fim de ensejar o pagamento da PLR. Dessa forma, torna-se praticamente certo o recebimento da PLR por parte dos empregados, sem que seja necessário qualquer esforço por parte deles, principalmente em razão da natureza da atividade exercida pela Recorrente.

Observe-se ainda, que as metas financeiras do presente Programa seriam “metas em tese”, posto que não quantificadas nem parametrizadas com qualquer valor, bastando existir o lucro para exsurgir o seu pagamento. As metas financeiras nos dizeres do próprio auditor fiscal do presente lançamento são as metas “mais objetivas” por natureza, desde que parametrizadas, já que o lucro sem quantificação é o objetivo de qualquer empresa privada.

Sem razão o Contribuinte nessa parte.

Legalidade na Realização de Mais de dois Pagamentos no Mesmo Ano Civil e Necessidade de Exclusão das duas Primeiras Parcelas Pagas dentro do Mesmo Ano Civil

Nesse ponto, o Contribuinte alega que a Fiscalização não elaborou planilha que demonstrasse, de forma individualizada, quais empregados receberam mais de um pagamento no semestre. Segundo infere, é possível que o Sujeito Passivo, em que pese ter feito dois pagamentos de PLR no mesmo semestre, não tenha pago duas vezes ao mesmo empregado. Prossegue arguindo que a ausência desta demonstração por parte da Fiscalização implica na falta de prova quanto ao pagamento de PLR em mais de uma ocasião no mesmo semestre, levando à nulidade do auto de infração neste ponto. Argumenta que ainda que houvesse feito essa comprovação, jamais poderia o Fisco desqualificar os pagamentos feitos a título de PLR simplesmente por terem sido pagos no mesmo ano civil.

Importa esclarecer, de início, que o Recurso Especial de Divergência é de cognição restrita e presta-se exclusivamente a dirimir controvérsia na interpretação da legislação tributária quando, diante de contextos fáticos semelhantes, diferentes colegiados tenham dado interpretações dissonantes a norma dessa natureza.

Nesse contexto, muito embora o apelo do Sujeito Passivo tenha sido conhecido, não cabe a este Colegiado se debruçar sobre os elementos probatórios que constituem o presente processo no intuito de se posicionar sobre hipotética nulidade na autuação. Tais argumentos, se não o foram, deveriam ter sido apresentados por ocasião da impugnação ou do recurso voluntário, e não com a mera insinuação de que “*é possível que o Sujeito Passivo, em que pese ter feito dois pagamentos de PLR no mesmo semestre, não tenha pago duas vezes ao mesmo empregado*”, mas com elementos que pudessem corroborar de forma inequívoca a alegação.

Assim, no que se refere a esse tema, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, de conformidade com o art. 67 Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabe tão-somente pronunciar-se a respeito da validade ou não de programa de PLR, quando os pagamentos são feitos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A esse respeito, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, na redação vigente à época dos fatos geradores, é no seguinte sentido:

Art. 3º [...]

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Não obstante as razões esposadas no Recurso Especial, o texto legal é absolutamente claro quanto vedação de antecipação de valores sob a denominação de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Todavia, extrai-se do Relatório Fiscal que ocorreram pagamentos nos meses de Janeiro, fevereiro, agosto e dezembro de 2004; Janeiro, fevereiro e agosto de 2005; Janeiro, fevereiro, março, maio, agosto, setembro e outubro de 2006.

Nesse passo, verifica-se que, além dos demais requisitos que restaram descumpridos pelo Sujeito Passivo (assinatura dos acordos após o início do período aquisitivo e inexistência de regras claras e objetivas), que isoladamente têm o condão desnaturar os planos de PLR, deixou-se do mesmo modo de observar a exigência legal quanto a periodicidade dos pagamentos, sendo essa uma razão adicional para a incidência das contribuições.

Ademais, o descumprimento da exigência legal acaba por desnaturar o plano de participação nos lucros e resultados como um todo e, por consequência, mesmo que não houvessem por descumpridos os demais requisitos citados acima, não haveria como excluir do lançamento as duas primeiras parcelas, como intenta a Recorrente.

Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho