



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720872/2013-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.551 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO CORRETORA DE VALORES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 27/02/2009

PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2010. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano-calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba.

ADICIONAL DE 2,5%. INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. ENUNCIADO 1 DA SÚMULA DO CARF.

É vedado à autoridade administrativa conhecer de alegações relativas à constitucionalidade de normas tributárias em vigor e eficazes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que dava provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 18/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado em face do Acórdão 12-063.311 da 14ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de Auto de Infração pelo qual se exige o recolhimento dos seguintes créditos:

- Debcad 51.025.626-0: relativo à contribuição patronal (alíquota de 22,5%) e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - Gilrat (1%), totalizando um crédito tributário de R\$ 22.801.391,68, incluída multa de 75% - ciência em 27/08/2013 (fls 290-295).

- Debcad 51.025.627-9: parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA (2,7%), totalizando crédito tributário de R\$ 2.619.734,36, também incluída multa de 75% - ciência em 27/08/2013 (fls 296-301).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls 302-324), a empresa realizou pagamento a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR em 02/2009, referente ao ano de 2008, contudo o acordo que justificaria esse pagamento só teria sido celebrado no fim do período a que se referia (10 de novembro de 2008), de forma que não seria possível se falar em metas preestabelecidas, já que os empregados desconheciam completamente os requisitos que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba.

Afirma ainda a Autoridade Fiscal, que o instrumento decorrente da negociação não estabelece regras claras, não havendo mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Como consequência, foi atribuído caráter remuneratório ao pagamento realizado, o que ensejou o lançamento das rubricas identificadas acima.

Tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 25/03/2014 (fls 725), a empresa autuada apresentou, tempestivamente, em 17/04/2014, recurso voluntário (fls 727/769) no qual alega, em síntese, que:

- não restou configurado ato ou fato capaz de ensejar a cobrança de contribuições previdenciárias;

- nenhum dos argumentos utilizados para conduzir à conclusão de que os acordos de PLR da Recorrente conteriam vícios de legalidade pode prevalecer, porque: a data da assinatura dos acordos não reflete quando as negociações ocorreram e os empregados da recorrente já tinham pleno conhecimento das condições para recebimento da parcela dos lucros

ou resultados da empresa; os critérios para distribuição de valores estão expressa e claramente previstos nos acordos de PLR e foram previamente negociados entre as partes; a Lei nº 10.101/00 não estabelece qualquer limite para o pagamento de PLR;

ao INCRA;

- não é devida a cobrança do adicional de 2,5%, bem como da contribuição

- o valor da multa está em desconformidade com a lei;

- é ilegal a inclusão dos diretores no pólo passivo da autuação fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Não havendo qualquer alegação em sede preliminar, passo à análise do mérito e, para tanto, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (*grifos originais*)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (*grifos originais*)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“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 que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção,

reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados "***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***" não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu**

antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. **Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social**. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo** entre elas **menor que um trimestre civil**.

Estabelecidas essas premissas, controverte-se nesse processo se a empresa teria atendido ao item i) **existência de negociação prévia** sobre a participação, e ao item iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores.

Passemos à sua análise individualizada.

Existência de negociação prévia

A empresa realizou pagamento em fevereiro de 2009, a título de PLR sobre os resultados obtidos no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008 (cláusula 1ª do acordo - fls 97). O instrumento que resulta da negociação foi firmado em 10 de novembro de 2008, ou seja, no último bimestre do ano-calendário de referência.

Quanto a essa matéria, há divergência na jurisprudência deste Conselho a respeito da necessidade ou não do ajuste ser prévio ao período de obtenção do lucro a ser distribuído, havendo quem defenda que basta ser anterior ao pagamento. Contudo, filio-me à corrente que entende que o acordo deve anteceder ao período de referência, pois essa é uma decorrência lógica da finalidade para a qual o benefício é instituído.

O benefício fiscal, nesse caso, é instrumento para estimular as empresas a adotarem programas de participação nos lucros e resultados e estes, por sua vez, visam promover a integração entre capital e trabalho, estabelecendo estímulos ao trabalhador através das metas a serem alcançadas e da premiação delas decorrentes. Em última análise, ganha o país com o incremento da produtividade e da eficiência.

Nesse aspecto, não me sensibilizam argumentos quanto à inexistência de expressa previsão legal estabelecendo prazo para que o acordo seja firmado, pois as leis contém certa racionalidade em sua elaboração e exigem a mesma racionalidade em sua interpretação e aplicação. Ou seja, é desnecessário, e até mesmo indesejável, que o texto legal

contenha aquilo que decorre naturalmente do bom senso e da função social dos institutos regulados. Nesse diapasão, o estabelecimento de metas e critérios claros para a obtenção e aferição do direito só fazem sentido se estabelecidos previamente. E isso é também uma garantia para o trabalhador.

Ademais disso, deve ser relativizada a afirmação de que a lei não estabelece limite temporal, uma vez que, no §1º de seu art. 2º faz referência aos "critérios e condições" que devem constar do instrumento resultante da negociação. São critérios e são também condições, e o termo "condições", como é cediço, designa eventos **futuros e incertos** estabelecidos como premissas para a consolidação ou modificação de uma situação jurídica.

O inciso II, desse mesmo parágrafo, por outro lado, afirma textualmente que o programa de metas, resultados e prazos, devem ser "pactuados previamente".

Esse entendimento encontra eco na jurisprudência desse colegiado, do que serve como exemplo a seguinte manifestação da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no voto condutor do Acórdão nº 2401-003.492 da 4ª Câmara/1ª TO, sessão de 15 de abril de 2014:

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

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja,

para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto, que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto suas faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???

No mesmo sentido, do Acórdão nº 9202-004.347 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 24 de agosto de 2016, extrai-se do voto do relator, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

*Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.*

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

Portanto, quanto a essa matéria, entendo que não assiste razão à recorrente, de forma que o instrumento formalizado apenas no último bimestre do ano de referência não

atende às exigências da Lei nº 10.101, de 2000, para que os pagamentos realizados possam ser considerados como Participação nos Lucros e Resultados.

Fixação de regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores

Outro ponto de divergência diz respeito à existência ou não de regras claras e objetivas sobre os resultados a serem alcançados, com mecanismos que permitam a aferição do cumprimento do quanto acordado.

De acordo com o Anexo I ao acordo de participação nos resultados (fls 100-101), o método de avaliação que seria aplicado dependeria da área de atuação de cada empregado, dividida em quatro grupos: gestão, *private banking*, mesas de operações e *back office*; e seguiria critérios qualitativos e objetivos, assim descritos:

2.1 Avaliação qualitativa - consiste na observância das competências comportamentais necessárias para desempenho da função de cada empregado, bem como para atingimento das metas objetivas definidas.

2.2 Avaliação objetiva - consiste na verificação do cumprimento de metas estabelecidas entre empregado e Gestor considerando as necessidades da empresa e de cada área especificamente, conforme descrito a seguir.

Note-se que um dos critérios para a avaliação qualitativa é a "observância das competências comportamentais necessárias para o desempenho da função de cada empregado". Esse critério não avalia o resultado, mas o indivíduo, e o faz de maneira extremamente subjetiva. Com base nele, podem ser extraídos das avaliações que foram juntadas ao processo os seguintes comentários que falam por si mesmos: "muito crítica e pouco construtiva", "traz uma energia positiva para equipe", "quer buscar seu espaço" e "muito isolado e centralizador".

No que diz respeito à avaliação objetiva, destaco a previsão de que seriam "estabelecidas pelo empregado e gestor", ou seja, **mesmo tendo sido firmados tão tardiamente, nem o acordo nem seu anexo contemplam as metas a serem alcançadas**, tendo sido delegada sua fixação para um outro fórum do qual não há notícia no processo.

Por outro lado, tomando como exemplo a área de mesas de operações, estão estabelecidos os seguintes "aspectos" para avaliação objetiva (item 2.2.3):

- a) captação de novos clientes;
- b) manutenção dos clientes atuais;
- c) volume de receita gerada;
- d) quantidade de erros operacionais.

Embora esses aspectos possam assumir feição clara e objetiva, para que tenham essas qualidades é necessário o estabelecimento dos parâmetros para sua aferição. Se os parâmetros não estão fixados, os critérios foram apenas "nomeados", mas não estabelecidos.

Compulsando-se as avaliações que foram juntadas pela empresa, vê-se, por exemplo, que um empregado recebeu nota 2.7 no critério quantidade de visitas, e outro recebeu nota 3.0. Um recebeu nota 9.6 no grau de eficiência e outro 8.9. Um recebeu 2.1 na captação equivalente e outro 2.4. Mas não há qualquer referências às metas que deveriam atingir e nenhum parâmetro objetivo que justifique a diferença de nota entre um e outro.

Ou seja, não é possível identificar como os critérios da avaliação qualitativa e objetiva se converteram nos valores de PLR atribuídos aos empregados e, muito menos, aferir a correção desses valores.

Deve-se registrar também que é no mínimo peculiar que documentos atributivos de direitos de expressivo valor econômico sejam revestidos de tão pouca formalidade como os apresentados: não há assinatura do responsável pela emissão, não há assinatura do avaliado e não há data. O mesmo comentário é aplicável ao que me parece ser a cartilha mencionada pela apelante, pela qual os empregados teriam pleno conhecimento das metas a serem alcançadas.

Assim, embora a recorrente repita várias vezes que os critérios estavam definidos e eram do conhecimento dos empregados, essa realidade não está representada na documentação juntada ao processo. Ela mesma, em sua petição, poderia ter demonstrado a clareza e objetividade deles justificando as diferentes notas recebidas pelos empregados e a distribuição desigual dos valores pagos a título de PLR, mas não o fez.

Na verdade, a documentação juntada pela empresa demonstra que tanto as metas e critérios objetivos não existiam previamente, como não podem ser demonstrados após terem transcorridos vários anos da realização dos pagamentos. Com efeito, a partir das fls 822 do processo estão os memoriais apresentados tendo em vista a inclusão do processo na pauta do dia 02/12/2014. A esses memoriais estão juntadas fichas de avaliações individuais (sem qualquer data ou assinatura), que estabeleceriam metas para 2008, nos seguintes termos:

- coordenar o trabalho de toda a equipe comercial para clientes institucionais e prospectar clientes (fls 831);
- prospectar novos clientes institucionais e evitar resgates significativos (fls 832);
- controlar os ativos dos fundos de ações (fls 834).

Como metas e objetivos a serem alcançados, essas frases são vazias de significado. É claro que um gerente gerencia e um coordenador coordena. Essas são suas funções e para isso são remunerados.

Com base nisso, entendo que não ficou demonstrada a existência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados, condição legal para que os pagamentos pudessem ser caracterizados como PLR.

Por fim, considerando a linha de argumentação utilizada pela recorrente, de que a fiscalização precisaria demonstrar a existência de abuso de forma, afirmo que não lhe assiste razão. Na dialética das provas, cabia à fiscalização comprovar a existência dos pagamentos e a natureza da relação jurídica estabelecida entre as partes. A incidência das contribuições previdenciárias sobre remuneração paga é a regra, sua não incidência é a exceção que precisa, esta sim, ser justificada. Nesse caso, era ônus da empresa demonstrar que os pagamentos realizados estavam em conformidade com as regras que estabelecem situação excepcional.

A empresa não se desincumbiu de seu ônus, porque o acordo apresentado tem data tardia e porque, mesmo tão tardiamente fixado, não contém elementos claros e objetivos quanto aos direitos fixados, não sendo possível aferir a correção dos valores atribuídos a cada empregado.

Em tempo, deixo de analisar a discussão acerca da existência ou não de limites de valores no pagamento de PLR, por entender que essa questão fica prejudicada pelas conclusões acima expendidas, que são suficientes para afastar a natureza dos pagamentos como PLR.

Quanto a esse aspecto, invoco o contido no art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), no seguinte dispositivo:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

Neste caso, tendo sido adotado como premissa que a regra de PLR é isentiva e que o não atendimento a uma das condições é suficiente para afastar essa natureza, os demais argumentos apresentados pela recorrente não seriam "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador".

Da cobrança do adicional de 2,5% e da contribuição ao INCRA

Alega a recorrente que a cobrança do adicional de 2,5% afronta os princípios da isonomia, legalidade e do equilíbrio financeiro e atuarial e que a exigência da contribuição para o INCRA é manifestamente inconstitucional.

Com esses argumentos, busca negar eficácia a comandos legais ainda em vigor. Nesse caso, a matéria não pode ser objeto de avaliação por este colegiado, conforme determina o enunciado 2 da Súmula do CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em que pese a incidência desse enunciado, que seria suficiente para afastar as pretensões da recorrente, adoto também como razões de decidir o trecho abaixo transcrito,

retirado do Acórdão 2401-004.218, do Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, da 1º TO/4ª Câmara/2ª Seção deste colegiado:

Portanto, no foro administrativo, não merece prosperar a argumentação da recorrente quanto à inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA.

Quanto aos aspectos da legalidade, temos que a investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que **não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas**. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que **a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor**.

III Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos **EResp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006**. Naquele julgado, **restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico**, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

(destaques nossos)

Em aditamento ao voto proferido no EResp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de

Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos venia para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária. (...)”

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o “fato do contribuinte”, relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação.

Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária.

Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

(destaques nossos)

Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na “referibilidade” ou no “benefício direto”, de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).

É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 28/06/2012).

Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.

Aspectos pontuados no início da petição, mas não desenvolvidos

Registre-se que no início do recurso voluntário há a indicação dos seguintes itens: o valor da multa está em desconformidade com a lei; é ilegal a inclusão dos diretores no pólo passivo da autuação fiscal. Contudo, esses temas não são posteriormente desenvolvidos, o que sugere que sua indicação decorre de erro de redação.

Apesar disso, em relação à pretensa ilegalidade da inclusão dos diretores no pólo passivo da autuação fiscal, pontuo que essa matéria já se encontra pacificada no âmbito deste colegiado, conforme evidencia o enunciado nº 88 da Súmula do CARF:

A relação de Co-responsáveis - CORESP e o "Relatório de Representantes Legais- REPLEG" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS" anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Não enfrentarei a questão da multa, porque ela não é compreensível tal como enunciada. Com efeito, não é possível saber se a consulente pretende questionar a multa de ofício de 75%, ou se está se referindo à multa por descumprimento de obrigação acessória que é mencionada pelo Relatório Fiscal mas não faz parte deste processo.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e lhe negar provimento.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora