



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

**Processo n°** 16327.721048/2011-73  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.571 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2013  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENTE S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. SUMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. PRAZOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no artigo 150 § 4º do CTN.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ABRANGÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Como previsto no § 1º do artigo 7º da Portaria RFB 11.371/07, o MPF fará referência a tributo cujo fato gerador tenha ocorrido cinco anos anteriores à sua expedição.

RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS. SUMULA CARF 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, 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.”

INCONSTITUCIONALIDADE - ADICIONAL DE 2,5%.

Aplicação da Sumula CARF 02, segundo a qual proclama que esse órgão não tem competência para analisar a inconstitucionalidade de normas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI 10.101/00. DATA DE ASSINATURA DOS ACORDOS E DIVERGÊNCIA NOS VALORES PAGOS AOS EMPREGADOS

Não constitui desrespeito à Lei nº 10.101/00 a celebração de acordos de PLR na metade ou no final do período a que se referiam acima descritos, já que legislação não estipula prazo para a sua assinatura, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Rege o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto.

Não descumpra a legislação o fato de os empregados receberem valores diversos, na medida em que a Lei 10.101/00 não exige que todos sejam agraciados igualmente, situação essa que conspiraria com a própria norma que pretende o comprometimento e o cumprimento das metas pelas partes, sendo que cada qual estará sujeito à álea de atingir os objetivos programados, podendo receber mais ou menos.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.

O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE MECANISMOS DE AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO DO ACORDADO.

A Lei 10.101/2000, em seu art. 2º. § 1º, exige que existam mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Na ausência de apresentação de tais mecanismos, afasta-se o benefício fiscal da isenção/imunidade.

#### MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para as obrigações principais e, no caso da GFIP, deve ser aplicada a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, se mais benéficas ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, devido à questão do acompanhamento de metas para pagamento de PLR, pelos segurados, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de celebração dos acordos de PLR, em relação aos que se referem aos segundos semestres de 2006 e 2007, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de celebração dos acordos de PLR, em relação aos demais acordos, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de

Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão da razoabilidade de valores pagos e conseqüente substituição do salário pelo PLR, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32A, I, da Lei 8.212/91, em relação ao descumprimento de obrigação acessória, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

## Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem por objeto os seguintes autos de infrações sob as seguintes rubricas:

- i) **Debcad nº 37.333.663-2** - no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa (quota patronal (20%), contribuição adicional (2,5%) e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2%)). O referido lançamento diz respeito às remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, ao arripio da legislação específica, nas competências de 02 e 08/2006, 02 e 08/2007 e 02/2008. O valor total do crédito perfaz o montante de R\$ 14.282.305,68 (quatorze milhões e duzentos e oitenta e dois mil e trezentos e cinco reais e sessenta e oito centavos); E
- ii) **Debcad nº 37.333.664-0** - no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa e destinadas ao FNDE (Salário Educação – 2,5%) e ao INCRA (0,2%). O referido lançamento diz respeito às remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, ao arripio da legislação específica, nas competências de 02 e 08/2006, 02 e 08/2007 e 02/2008. O valor total do crédito perfaz o montante de R\$ 1.593.014,39 (um milhão e quinhentos e noventa e três mil e quatorze reais e trinta e nove centavos).

Fundamentando a lavratura dos relacionados autos de infração, a D. Autoridade fiscal informa, em relação ao PLR, que:

*“5.19 Os Acordos Próprios de PLR, relativos aos períodos aqui tratados, foram celebrados em:*

*# 2º semestre 2005 (outro CNPJ) – 20 de setembro de 2005;*

*# 1º semestre 2006 (outro CNPJ) – 20 de janeiro 2006;*

*# 2º semestre 2006 – 06 de novembro de 2006;*

*# 1º semestre 2007 – 01 de julho de 2007; e 2º semestre 2007 – 10 de dezembro de 2007.*

*5.20 Ora, se tais acordos foram celebrados na metade ou no final do período a que se referiam e, portanto, não há que se falar em metas pré-estabelecidas.*

*(...)*

5.25 Sendo que as assinaturas dos acordos e o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos, isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer praticamente no final do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

5.26 Admitir que o pagamento não estivesse sujeito a condição estipulada, de forma clara e objetiva, em instrumento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com rótulo de “participação nos lucros ou resultados” apenas para não ter natureza salarial e não pagar encargos sociais sobre o referido pagamento.

5.27 Dessa forma, os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já havia sido definido. Independentemente de qualquer atitude tomada pelos empregados após a assinatura dos acordos, eles receberiam a mesma participação nos lucros, o que lhes retirou a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

(...)

5.42 Ora, em momento algum foram demonstradas quais as regras a serem cumpridas por cada funcionário (Ferramentas para Definição das Metas), data de seu estabelecimento, o detalhamento da base de composição de cálculo dos valores recebidos, bem como a data e ciência das avaliações de performance.

5.43 Desta feita, não ficaram comprovados o estabelecimento prévio de metas, as bases de composição de cálculo dos pagamentos de PLR, nem a forma e data das avaliações qualificativa e quantitativa procedidas pela empresa. Ademais, não há que se falar em conhecimento prévio dos objetivos individuais, uma vez que os relatórios apresentados durante a auditoria não possuem data que comprove quando tais metas passaram a ser de conhecimento do empregado.

Em continuidade ao expedido, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

5.47 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, nos Anexos II, III e IV, *Comparativos Salário Anual x PLR Anual 2006/2007/2008, dados*

*através dos quais é possível notar a existência de duas “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR, devido a uma diferença de valores recebidos.*

*5.48 Em 2006 os valores de PLR representam entre 20,02% e 89,34% do salário anual dos empregados. Em 2007, os montantes vão de 20,37% a 94,52%. Em 2008, de 20,17% a 100,00%.*

*5.53 Desta feita, o que embasaria o pagamento de uma PLR que chega a 100% do salário anual de um emprego? É consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta PLR paga pela empresa aos seus funcionários sobrepaja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração.”*

Devidamente notificada, a Recorrente opôs impugnação alegando, basicamente, que (i) nulidade dos autos de infração por terem sido lavrados com base em suposições; (ii) ocorrência de decadência; (iii) ocorrência de erro material quanto à citação do CNPJ da empresa nos Acordos não constituiria motivo para fundamentar a presunção de ausência dos respectivos acordos; (iv) os empregados já tinham devido conhecimento das regras reguladoras do PPL, muito antes da assinatura do instrumento de Acordo, sendo a assinatura apenas mero ato de formalização das disposições previamente fixadas e comunicadas; (v) cumprimento dos requisitos legais quanto à clareza e objetividade das regras previstas nos acordos, bem como a mudança de entendimento sentido de que as disposições contidas nos acordos não seriam claras e objetivas, inovou no critério jurídico da fiscalização, o que ocasionou no desrespeito ao artigo 146 CTN; (vi) deixou a Fiscalização de comprovar que o pagamento a título de participação de lucros possuíam caráter salarial; necessidade de proceder a revisão na multa aplicada.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação, mantendo-se, dessa forma, o lançamento integralmente no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

### Decadência

Por se tratar a decadência de matéria cujo reconhecimento prejudica o mérito da demanda administrativa, passo apreciar esse tema em sede de preliminar.

Cabe salientar que, de acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

*Súmula vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”*

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão*

*competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”*

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do 150, § 4º ou 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberio Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados mediante GPS (vide TEAF de fl. 271), considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas, qual seja, a parte relativa aos denominados "salários indiretos". Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Nesse sentido vem se posicionando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê nos autos do processo nº 36918.002963/2005-75, em cuja ementa restou consignado:

*"In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal)."*

Sabendo-se que na espécie o período verificado está compreendido entre fevereiro de 2006 a fevereiro de 2008 e que a ora recorrente foi intimada em 31 de agosto de 2011, verifica-se que está decaída a competência de fevereiro de 2006.

Sustenta a Recorrente que o Mandado de Procedimento Fiscal expedido pela autoridade fiscalizadora padeceria de nulidade haja vista que albergou fatos geradores além daqueles nele previstos.

Contudo, não há de se manter a alegação. Isto, porque como bem afirma o recorrente o MPF foi expedido para a verificação de **fatos geradores** ocorridos entre 2006 a 2009. A fiscalização, a meu ver, seguiu fielmente o predeterminado tanto que apurou contribuições nas competências de fevereiro e agosto de 2006; fevereiro e agosto de 2007 e fevereiro de 2008.

Não se impõe, como pretende a recorrente, impor limites ao MPF em relação aos documentos analisados relativos ao ano de 2005, já que como previsto no § 1º do artigo 7º da Portaria RFB 11.371/07, o MPF fará referência a tributo cujo fato gerador tenha ocorrido cinco anos anteriores à sua expedição, o que de fato ocorreu. A norma citada, como visto, tem como referência o prazo decadencial do fato gerador e não da documentação que lhe deu suporte, o que não poderia ser diferente em razão do artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Assim, rejeito a preliminar.

### **Inclusão dos sócios como co-responsáveis pelo crédito tributário**

Quanto à alegação de que devem ser excluídos os dirigentes da relação de co-responsáveis, procede o argumento da recorrente. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores.

Aplica-se ao caso, portanto, a Súmula CARF nº 88, cuja redação é a seguinte:

*“Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, 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.”*

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos apenas como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, não atribuindo a responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas.

Acolho, portanto, essa alegação.

### **Inconstitucionalidade – Adicional de 2,5%**

No tocante a essa matéria, aplico a Súmula CARF nº 02, segundo a qual pontifica que esse Conselho não é competente para decidir sobre inconstitucionalidade de lei.

Também não é o caso de, a meu ver, determinar o sobrestamento da matéria, pois não houve determinação expressa do Supremo Tribunal Federal para que todos os processos envolvendo essa matéria fossem suspensos, conforme Portaria CARF nº 01/2012.

### **Participação nos Lucros e Resultados – Lei nº 10.101/00**

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho, desvinculando-a, nos termos da lei regulamentadora, expressamente da remuneração e, portanto, da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

*"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;"*

Muito se discute acerca das qualidades da norma imunizante do dispositivo supra, isto é, se de eficácia plena e com aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e dependente de lei que talhe os requisitos para a sua fruição.

Até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que o dispositivo constitucional supra depende, para sua aplicabilidade, de lei que o regulamente. É o que se vê nos julgados abaixo:

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 505597 AgR-AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-08 PP-01391)”*

*“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.(RE 393764 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-01971 RTJ VOL-00209-02 PP-00864)”*

*“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.(RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221)”*

Não obstante os precedentes ora colacionados o Augusto Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário nº 569.441/RS, reconheceu a densidade constitucional da matéria e sua repercussão geral, submetendo o caso a julgamento pelo Plenário, de modo a dar contornos definitivos acerca da interpretação do inciso XI, do artigo 7º da Constituição.

A legislação tributária, ao tratar da matéria, impôs condição para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

*"Art. 28. (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*

*(...)*

*j — a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando para ou creditada de acordo com a lei específica."*

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

*"Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*

*Parágrafo único. 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 vivência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e

b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.”

(...)

§ 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.

(...)”

Após reedições a Medida Provisória retro foi convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art.3º 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.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou

*resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.”*

Como se extrai da legislação existem alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias, quais sejam, exemplificativamente:

i) negociação entre empresa e empregados, representados por suas respectivas comissões mediante acordo, com a participação do representante do sindicato da categoria, ou mediante acordo ou convenção coletiva;

ii) o acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva deverá prever regras claras e objetivas, isto é, do conhecimento de todos, quanto à forma de atingimento das metas, índices de produtividade, lucratividade, etc. (regras substantivas), e conter mecanismos de aferição de como esses valores serão apurados;

iii) dada a predileção normativa para a livre negociação entre empresa e empregados, podem ser adotados os critérios de antemão exemplificados nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º ou outros de interesse das partes;

iv) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

v) a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

vi) os pagamentos a esse título não podem ser efetuados em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes ao ano.

Importante registrar que, por um lado, se a empresa instuir a participação nos lucros ou resultados deverá atender a todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101/00, por outro, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, em seus julgados, privilegiando a interpretação normativa no sentido da liberdade de negociação entre as partes envolvidas e da atenção ao cumprimento dos requisitos que expressamente constem da lei de regência. Nesse sentido destaco voto do Conselheiro Elias Sampaio Freire, condutor do Acórdão nº 9202-00.503:

*“Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para a revisão do acordo.*

*A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.*

*Existe sim a obrigatoriedade de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.*

*A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.*

*Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal.”*

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimento dos requisitos legais:

- a) acordos de PLR referentes ao 2º semestre de 2005 e 1º semestre de 2006 eram de outro CNPJ e não do contribuinte autuado;
- b) os acordos foram celebrados na metade ou no final do período a que se referiam e, portanto, não há que se falar em metas pré-estabelecidas;
- c) ausência de regras claras e objetivas;
- d) divergência nos valores pagos aos empregados, sendo que alguns variaram entre 20,37% a 89,34% dos seus salários nominais em 2006; 20,37% a 94,52% em 2007 e 20,17% a 100,00% em 2008, o que evidencia também a substituição salarial.

Seguindo a linha de raciocínio entendemos que prevalece o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 2803-00.254:

*“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou.”*

Posição essa que vem encontrando ressonância nesse Conselho, conforme se vê do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão nº 2401-00.828:

*“Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não*

*poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade”*

Dessa forma, entendo que não podem constituir como desrespeito à Lei nº 10.101/00 os itens “b” e “d” acima descritos, já que não se configuram como requisitos exigidos para a validade do Plano. De fato a Lei 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Como visto, a legislação privilegia a livre negociação entre as partes, ressaltando apenas pontos que devem reger todos os acordos. Nesse mister, é muito comum e normal que no curso das negociações para entabular o acordo final sejam definidas as metas primordiais que se buscam alcançar, não se podendo afirmar que os empregados, quando da assinatura do acordo desconheciam os objetivos a serem perseguidos.

No caso dos autos verifica-se, em adição, que os planos analisados no período autuado são todos muito similares, reforçando a idéia do conhecimento prévio dos empregados a respeito das metas a serem atingidas. A fiscalização, inclusive, assim reconheceu ao afirmar no item 5.30 do Relatório Fiscal o seguinte:

*“5.30. Sendo o teor dos Acordos Próprios ora analisado extremamente parecidos, trataremos como exemplo daquele relativo ao 2º semestre de 2006, celebrado em 06 de novembro de 2006.”*

Também nesse diapasão não se sustenta o argumento de que os empregados receberam valores diversos, na medida em que a Lei 10.101/00 não exige que todos sejam agraciados igualmente, situação essa que conspiraria com a própria lei que pretende o comprometimento e o cumprimento das metas pelas partes, sendo que cada qual estará sujeito à álea de atingir os objetivos programados, podendo receber mais ou menos.

Nesse sentido o Acórdão 205-01.331:

*“ (...) a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Dai a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido”*

Igualmente não se pode caracterizar, *data vênia*, como salário simplesmente o fato de um dado empregado ter recebido valores próximos a 100% do seu salário anual como participação nos lucros e resultados. A Lei 10.101/00 ao passo que não impõe limites objetivos nesse patamar não permite que se criem regras nela não subsistentes, tal como descrito acima.

Avançando nas questões arroladas no lançamento, o Fisco afirmou que os acordos de PLR referentes ao 2º semestre de 2005 e 1º semestre de 2006 eram de outro CNPJ e não do contribuinte autuado.

O Recorrente afirma que tratou-se de mero erro material, o que foi corroborado pela decisão recorrida, *in verbis*:

*“8.2. No atinente ao suscitado erro material quanto ao CNPJ do signatário informado nos acordos que deram azo aos pagamentos a título de PLR referentes ao 2º semestre de 2005 e aos dois semestres de 2006, ainda que sob a ótica do benefício da dúvida soa razoável entender-se pela efetiva ocorrência do erro material afastando-se, assim, o entendimento da Autoridade Fiscal quanto à inexistência de tais Acordos.”*

Embora reconhecido o erro material em primeira instância, a autuação foi mantida na íntegra pois a DRJ aderiu aos demais argumentos suscitados pela autoridade fiscalizadora.

Reconheço também tratar-se de evidente erro material na transcrição do CNPJ nesses dois acordos, pois como pode ser observar apesar de citar um outro CNPJ, ambos retratam do estabelecimento autuado, fazendo a referência ao seu endereço e assinado por seus empregados, como se pode aferir do levantamento efetuado pela fiscalização dos valores recebidos por cada um deles.

Aponta o relato fiscal que o acordo de PLR não contém regras claras e objetivas. Assim expõe:

*“Ora em momento algum foram demonstradas quais as regras a serem cumpridas por cada funcionário (Ferramentas para Definição de Metas), a data de seu estabelecimento, o detalhamento da base de composição de cálculo dos valores recebidos, bem como a data e ciência das avaliações de performance.”*

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem entendendo que “a objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado”, conforme Acórdão nº 9202-01.607 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No caso dos autos os programas de PLR definem como meta objetiva a ser atingida é o aumento do lucro. Nesse sentido a Cláusula 2º do acordo firmado em 06 de novembro de 2006 e base para a autuação:

*“As partes estabelecem que, para sr feita distribuição de resultados aos empregados, o lucro deverá ser igual ou superior a 20% (vinte por cento) do faturamento das EMPRESAS no período acima.”*

O parágrafo único da cláusula supra transcrito é claro em afirmar que não haverá distribuição de participação caso o lucro das empresas envolvidas não atinja o valor acima.

A meta a ser alcançada, portanto, é puramente objetiva e acolhida pelo inciso I, do § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

O que a meu ver a fiscalização não acolheu, em que pese afirmar a ausência de definição de metas, foi com a maneira pela qual, atingida a meta, cada empregado receberá a sua participação. Não acolheu, portanto, com a metodologia de aferição do seu resultado.

Por seu turno a metodologia de aferição leva em consideração, segundo o Anexo I do citado Acordo a avaliação de desempenho individual do empregado em conjunto com avaliação de critérios objetivos para a área a qual pertence.

Por exemplo, para os empregados alocados na área de *private banking* serão avaliados os seguintes critérios: i) captação de novos clientes; manutenção dos clientes atuais; quantidade de visitas realizadas a clientes; volume de receita gerada, etc.

Além disso prevê que empregado e seu gestor direto farão avaliação da respectiva área a fim de averiguar o cumprimento de melhorias, alterações de processos internos, de modo, no meu sentir, a alcançar a meta primordial que é o aumento da lucratividade.

Constam dos autos avaliações individuais de empregados, sejam aqueles referentes à sua qualificação no trabalho (eficiência, pro atividades, trabalho em equipe), bem como aquela referente à sua performance na área de atividade.

A Lei nº 10.101/00 apenas exemplifica alguns critérios por meio dos quais poderão ser aferidas a participação do empregado, tais como, lucro, índices de resultado, prazos, não impondo às partes legitimidades para a elaboração do acordo (empregador e empregados) a obrigatoriedade na utilização dos critérios nela arrolados.

Nesse sentido são livres as partes para instituírem metas ou resultados que melhor condizem com os objetivos a serem alcançados em conjunto de modo a dar flexibilidade nas relações e, com isso, construir uma sociedade mais justa e solidária ao entabular a paridade nas relações ao passo que representantes do empregador e dos empregados, estes com a participação e orientação sindical, criam suas próprias metas.

Por essa trilha e seguindo o precedente acima citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vislumbro a existência de *dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado*, já que a meta principal – aumento do lucro – é indissociável do desempenho pessoal do empregado e seus resultados atingidos nas áreas que lhes competem.

O sindicato da categoria, como visto, acompanhou as negociações e arquivou o programa, o que reforça, a meu ver, que esse, tal como fixado, foi amplamente aceito e conhecido pelos empregados.

Ademais, os anexos acostados ao acordo de PLR definem os termos nele utilizados explica a forma e os critérios para a pontuação dos empregados, além de demonstrar exemplificativamente a avaliação de um caso concreto, o que a meu ver revela a clareza das suas regras, seja no atingimento das metas, seja quanto aos mecanismos de aferição do que fora acordado.

### **Multa**

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

No tocante à GFIP segundo as novas disposições legais, a multa prevista no artigo 32, § 6º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, qual seja, aquela aplicada em razão de erro no preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores, a qual culminava com determinado valor por campo inexato, omissivo ou incompleto, passou a ser prevista no artigo 32-A, cujo inciso I, limita o valor a R\$20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Incabível a multa prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91, uma vez que este dispositivo, ao fazer referência ao artigo 44 da Lei 9.430/61, restringe sua aplicação ao lançamento de créditos relativos às contribuições previdenciárias e não o descumprimento de obrigação acessória.

Tanto isso é verdade que o novel artigo 35-A acima mencionado faz referência “às contribuições referidas no art. 35 desta Lei”. Seguindo essa linha vemos que o artigo 35, ao tratar das contribuições faz nova remissão, agora às alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei 8.212/91, o qual dispõe que constituem contribuições sociais as das empresas, as dos empregadores domésticos e as dos trabalhadores. Não há, portanto, permissão para que a multa do artigo 35-A seja lançada em decorrência do descumprimento de dever instrumental.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte, para as obrigações principais e, no caso da GFIP, deve ser aplicada a multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para, nas preliminares reconhecer a decadência da competência de fevereiro de 2006 e rejeitar a nulidade do lançamento em razão do prazo contido no MPF e, no mérito, reconhecer que os valores pagos a título de PLR seguiram os ditames da Lei nº 10.101/00, não podendo, portanto, constituírem em base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas. A multa, para a obrigação principal, deverá ser

Processo nº 16327.721048/2011-73  
Acórdão n.º **2301-003.571**

**S2-C3T1**  
Fl. 493

---

calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91 e, para a GFIP (obrigação acessória) deverá ser atendido o disposto no artigo 32-A, se mais benéfico ao contribuinte.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

*“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.*

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

*“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica [das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado, c) apóia-se no pluralismo teórico,*

*com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.*

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

*“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”*

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydney Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006.** Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência

constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/200 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/200 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

*RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

*“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”*

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

*“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.*

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional( art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um *“avanço no sentido do capitalismo social”*(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a *“humanização do capitalismo”*(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta *“implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas”* (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

### **Regras claras e objetivas**

A Lei 10.101/2000 determinou que a PLR seja objeto de negociação entre empresas e empregados, seja por meio de comissão escolhida entre as partes ou por acordo coletivo, devendo o instrumento de acordo conter regras claras e objetivas. De plano, portanto, podemos afastar possibilidade de as regras para o recebimento da PLR serem estabelecidas unilateralmente. Todo o contorno das regras deve ser objeto de negociação entre as partes. É uma exigência legal que contribui para a melhoria das relações entre capital e trabalho.

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

Entre os sentidos possíveis para a expressão “regras claras”, segundo o dicionário Michaelis, temos: regras fáceis de entender, evidentes, explícitas, inequívocas, manifestas. Regras objetivas, segundo a mesma fonte, seriam regras que se referem ao mundo exterior; regras que existem fora do espírito e independentemente do conhecimento que dele possua o sujeito pensante; ou regras que não se relacionam com os sentimentos pessoais do **sujeito pensante. Em síntese, regras claras e objetivas são regras inequívocas, fáceis de**

entender pelo empregado e que se referem ao mundo dos objetos, não podendo estar relacionadas com sentimentos pessoais.

Como já vimos, as regras impostas pela Lei 10.101/2000 tem como objetivo tanto evitar a fraude que pode ser cometida pelo empregador ao pagar salário sob o manto de parcela de PLR como melhorar as relações entre capital e trabalho. Nessa toada, não podemos deixar de considerar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas pode ensejar o assédio moral e todo o tipo de discriminação no ambiente do trabalho, o que não contribui para a melhoria da relação entre capital e trabalho e, sobretudo, atenta contra a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da CF).

Com relação a esse aspecto, no julgamento do Recurso 144.015, o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, assim se manifestou:

*“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)*

Além de serem claras e objetivas, as regras devem estar presentes no Acordo e devem ter sido estipuladas conforme negociação entre as partes, conforme podemos extrair dos arts. 1º e 2º da Lei 10.101/200.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão 2302-00.256

*“As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador- se os objetivos forem cumpridos. “*

Questiono se, a despeito de a Lei exigir regras claras e objetivas, deveremos aceitar o conteúdo de acordo coletivo que, nitidamente, convencionou uma avaliação individual baseada em critérios subjetivos. A autonomia privada pode prevalecer ainda que ultrapasse os limites estabelecidos pela Lei? O caso não suscita a aplicação do art 123 do CTN? Vejamos o comando da norma complementar *in verbis*:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para*

*modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Com efeito, já assentamos que a lei tributária estabelece que a empresa que paga parcela a título de PLR que foi regida por regras subjetivas não pode beneficiar-se da imunidade da contribuição previdenciária respectiva. Se a parte paga com base em critérios subjetivos não for atingida pela tributação, por conta do conteúdo de acordo coletivo, estaremos diante de uma situação na qual uma convenção entre particulares alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária – a empresa -, configurando ofensa frontal ao estabelecido no art. 123 do CTN. Nesse sentido, em sua manifestação no RE 398.284-2 que discutiu o aspecto temporal da PLR (possibilidade de cobrança da contribuição sobre tais verbas antes da MP 794), o Ministro Marco Aurélio expressou sua compreensão de que “*no campo da tributação, não há espaço para a autonomia da vontade*”.

Parece-nos que o posicionamento do ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire no Acórdão 9202-00.503, quanto à possibilidade de as partes poderem definir soberanamente as regras a que se submeterão para tornar devido o pagamento da PLR, não diz respeito àqueles casos nos quais as regras convencionadas estão em afronta à lei, mas, ao contrário, diz respeito àquela situação na qual as regras estão em consonância com a lei, mas são questionadas pela fiscalização. Alguns trechos do voto daquele julgado evidenciam a posição do mencionado relator:

*Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.*

(..)

*Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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,...*

Além de representar ofensa ao art. 123 do CTN, o conteúdo de Acordo Coletivo que viola a lei não pode prevalecer com força normativa, pois, mesmo no âmbito da Justiça do Trabalho, o TST já reconheceu que o conteúdo do Acordo não pode derogar norma cogente que protege ou beneficia o trabalhador, conforme consta do OJ 31 da SDC daquele Tribunal:

## OJ 31

### SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 13/11/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/10/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digit

almente em 07/10/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 13/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nº <http://brs02.tst.jus.br/cgi-bin/nph-brs?d=BLNK&s1=%2831%29+e+bddc.base.&u=http://www.tst.gov.br/jurisprudencia/brs/genep.html&p=1&r=1&f=G&l=0> - h0<http://brs02.tst.jus.br/cgi-bin/nph-brs?d=BLNK&s1=%2831%29+e+bddc.base.&u=http://www.tst.gov.br/jurisprudencia/brs/genep.html&p=1&r=1&f=G&l=0> - h231

*ESTABILIDADE DO ACIDENTADO. ACORDO HOMOLOGADO. PREVALÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 118 DA LEI Nº 8.213/91*

*(inserida em 19.08.1998)*

*Não é possível a prevalência de acordo sobre legislação vigente, quando ele é menos benéfico do que a própria lei, porquanto o caráter imperativo dessa última restringe o campo de atuação da vontade das partes.*

Assim considerado, nossa conclusão é de que o Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. Ou seja, as regras estipuladas no Acordo não podem conter critérios subjetivos para a concessão da PLR de modo a contrariar o que determina a Lei, conclusão que está em consonância com a jurisprudência da Justiça do Trabalho e respeita os preceitos do art. 123 do CTN.

Em adição, a Lei 10.101/2000, em seu art. 2º. § 1º, exige que existam mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, mas, segundo a autoridade fiscal, a recorrente foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a existência de tais mecanismos, mas não o fez. No Recurso Voluntário, a recorrente não trata dessa questão ou traz provas que refutem a acusação fiscal. Portanto, votamos por negar provimento ao Recurso pela falta de acompanhamento das metas e ausência de regras claras e objetivas.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

### Data da assinatura dos acordos

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, *in verbis*:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da **seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.**

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerada. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transcrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/200 exige 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. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

A impossibilidade de haver certeza de que o acordado seja cumprido é uma determinação legal que extraímos do trecho da lei que determina que existam "*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*". Se deve haver aferição

do que foi acordado é porque não deve o lucro ou resultado estar totalmente configurado no momento da assinatura do instrumento de acordo. Portanto, harmonizando o texto da norma com suas finalidades, concluímos que o instrumento do acordo deve estar assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Tendo concluído que o instrumento de acordo deve ser assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados, podemos indagar se cumpriria a exigência da norma se, por exemplo, a assinatura e arquivamento ocorresse um dia antes do encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Evidentemente que não, pois estaríamos em situação em tudo similar à assinatura posterior. Os lucros e resultados já estariam, com um alto grau de previsibilidade, consolidados. É preciso que entre a data de assinatura e arquivamento dos acordos e a data de término do período a que se refiram os lucros ou resultados haja um intervalo temporal que tanto permita ao empregado direcionar seus melhores esforços para alcançar o que foi acordado como afaste a possibilidade de ser uma alternativa para a empresa fraudar a solidariedade no financiamento da seguridade social. Como a lei – ou qualquer norma infralegal - não esclarece qual seria o prazo necessário entre tais datas, mas a finalidade da norma exige que o intérprete adote uma posição, utilizaremos como data limite para a assinatura e arquivamento dos instrumentos de acordo o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

É certo que encontramos respeitadas posições mais conservadoras em relação à data de assinatura dos acordos. A Conselheira Ana Maria Bandeira concluiu que os Acordos devem estar assinados antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados, tendo se manifestado no voto condutor do Acórdão 2401-00.276 nos seguintes termos

*“Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.*

*Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.”*

No mesmo sentido temos o Acórdão 2401-00.545 cuja redatora designada foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A despeito dos méritos dos argumentos acima, entendemos que os limites que adotamos passam pelo teste da razoabilidade, pois asseguram que após os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil para que as partes se reúnam - os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão. Além de razoáveis, os limites adotados atendem à finalidade de que haja tempo hábil para negociações, de modo contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre

capital e trabalho. Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude -, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva