



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

**Processo n°** 16327.721263/2013-36  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-005.704 – 2ª Turma  
**Sessão de** 29 de agosto de 2017  
**Matéria** 67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de dois autos de infração de obrigação principal - AIOP, relacionados à incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos como remuneração aos segurados empregados e aos segurados contribuintes individuais. Esses autos correspondem:

- à parte da empresa correspondente aquela para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa autuada, estabelecida no DEBCAD nº 51.011.149-1, à e-fl. 287 a 294, no montante de R\$ 21.807.693,71;
- às contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros' (Salário-Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações de segurados empregados que prestaram serviços à empresa autuada, no DEBCAD nº 51.011.150-5, à e-fl. 295 a 300, no montante de R\$ 1.997.465,41.

Os autos de infração foram lavrados em 08/11/2013 e cientificados à contribuinte em 11/11/2013, com relatório fiscal da infração às e-fls. 105 a 132.

A autuação foi lavrada para exigir os créditos relativos a contribuições decorrentes de pagamentos a título de participação nos lucros e resultados - PLR, sem atender a todos os requisitos exigidos pela legislação, resultando em que se tornem base de cálculo dessas contribuições sociais.

A contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos, em 11/12/2013, às e-fls. 304 a 376. Já a 10ª Turma da DRJ/RPO, em 24/07/2014, no acórdão nº 14-51.839, às e-fls. 707 a 723, por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 09/09/2014, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 780 a 810, onde, em apertado resumo, foram apresentados os seguintes argumentos:

- em razão da existência de vínculo empregatício de seus diretores, os valores a eles pagos, a título de PLR, se submetem à Lei nº 10.101/2000, sem incidência da contribuição social;
- a ausência de convocação de assembleia geral com a participação dos interessados, invalida o acordo coletivo necessário como requisito necessário ao pagamento de PLR, contudo a empresa não tem com ter a si atribuída tal exigência, sendo isso mera formalidade, que só poderia ser imposta ao sindicato;

- os dispositivos legais para constituição existência de pagamentos de PLR foram atendidos, não havendo vedação ao que fora realizado;
- os critérios utilizados para pagamento de PLR eram de conhecimento prévio dos participantes, sendo as negociações anteriores à assinatura o acordo, por isso não seriam motivo legal apto a justificar a descaracterização dos referidos pagamentos àquele título, devendo a assinatura dos acordos apenas serem antecedentes aos pagamentos;
- inexistindo questionamento da Administração quanto à clareza e objetividade na fixação dos direitos substantivos expressos em acordo, considera-se que houve aquiescência tácita quanto a eles;
- a existência de Acordo Coletivo e Convenção Coletiva, simultaneamente, para regular a PLR, sem que representem perdas para os empregados, não descaracteriza os pagamentos a esse título e caso o Fisco não reconheça isso, que se considere o pagamento pela prevalência de Acordo Coletivo;
- as diferenças de valores pagos não implicam pagamento a título de trabalho do empregado, mas sim a critérios diversos por se tratarem de áreas de atuação distintas com diferentes contribuições para os resultados do empreendimento, o acordo de PLR não estabeleceu limites de valores e tampouco a lei o fez;
- para que se desconsidere o negócio jurídico que implica PLR, haveria que se comprovar conduta dolosa dos envolvidos, o que não se encontra nos autos;
- a multa aplicada no DEBCAD nº 37.333.665-9 deveria ser revista, para se adequar a legislação mais benéfica, atualmente em vigor;
- alega a inconstitucionalidade do adicional de contribuição adicional de 2,5% que compõe o lançamento;
- não seria cabível a exação de contribuição ao INCRA, pois esse instituto trata de reforma agrária, fato não passível de vinculação nem ao empregador nem a seus empregados, por se tratar de contribuição para intervenção no domínio econômico e não para previdência social como as relativas à folha de salários;
- seria indevida a inclusão dos diretores arrolados no "Relatório de Vínculos" no pólo passivo para que, eventualmente, lhes seja atribuída responsabilidade sem provas da configuração da hipótese do art. 135 do CTN.

Esse recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 15/06/2016, resultando no acórdão 2301-004.728, às e-fls. 843 a 862, que tem as seguintes ementas:

*CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.*

*Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Co-Responsáveis - CORESP” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.*

#### *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.*

*Uma vez que os segurados tenham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante parte do período de apuração para o benefício, a data de assinatura do acordo não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.*

#### *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.*

#### *INCONSTITUCIONALIDADE.*

*É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.*

O acórdão teve o seguinte teor:

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Divergiram as conselheiras Andrea Brose Adolfo e Gisa Barbosa Gambogi Neves em relação (a) à falta de comprovação pelo recorrente de que a assembléia geral dos bancários tenha deliberado para a celebração dos acordos coletivos de trabalho e (b) quanto à assinatura dos acordos ao final do exercício de apuração das metas. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Fernando Goedert Leite, OAB/SC 32.930.*

#### **RE da Fazenda**

Intimada para ciência do acórdão nº 2301-004.728, em 21/07/2016 (e-fl. 897), a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 28/07/2016, manejou recurso especial de divergência (e-fls. 898 a 907) àquele acórdão.

O Procurador responsável indica divergência do acórdão *a quo* relativamente ao acórdão paradigma nº 2401-00.545. Neste, há o entendimento de que o acordo deve ser sempre prévio ao exercício, caso contrário incidem contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de PLR; naquele, se afirma que essa situação não seria motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária, desde que os segurados tenham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante o período de apuração para o benefício.

Em face do cotejo analítico realizado, a Procuradora da Fazenda requereu o conhecimento e o provimento do recurso especial de divergência, para que se reforme o acórdão recorrido, restabelecendo-se a integralidade do lançamento.

O recurso especial de divergência da Fazenda foi apreciado por este Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho às e-fls. 910 a 914, datado de 09/09/2016. A apreciação concluiu pelo atendimento de todos os requisitos para que se desse seguimento à matéria recorrida pela Fazenda.

### **Contrarrrazões da contribuinte**

Intimada (Intimação nº 171/2017, e-fl. 922) do acórdão nº 2301-004.728 e do recurso especial de divergência, em 10/03/2017 (e-fl. 923), a contribuinte apresentou contrarrrazões ao recurso especial de divergência da Fazenda em 27/03/2017 (e-fl. 925), às e-fls. 926 a 937.

Para a matéria recorrida, traz, em síntese, os seguintes argumentos:

A lei não faz tal exigência de que o instrumento que contém o acordo seja assinado previamente ao período em que será aferida a PLR. O que se exige previamente a tal apuração é a negociação dos critérios e condições, caso atrelados a metas, resultados e prazos. O instrumento é consequência, não origem da negociação, e por isso também a data de assinatura não comprova quando se iniciaram as negociações entre as partes, mas apenas o final após o trâmite negocial.

Os critérios e condições já eram conhecidos previamente, como destacado no recorrido, coincidindo com interpretações em acórdãos do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes que aceitam a concretização do acordo após a realização da PLR, desde que preceda ao pagamento.

Ao final, a contribuinte requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda, para fins de manutenção do acórdão recorrido que entendeu pela legalidade e regularidade dos seus acordos de PLR.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, § 9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art.28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-decontribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

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

(Negritei.)

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma, o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adéquam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Todas as matérias admitidas no recurso tratam de requisitos da Lei nº 10.101/2001, que se impõe como necessários aos acordos para que os pagamentos de PLR sejam como tais considerados e por isso excluídos da incidência de contribuições previdenciárias.

Com apoio no art. 111 do CTN, entendo que qualquer norma que leve à isenção tributária, deve ser tratada de forma literal e restritiva, e, sob essa ótica, passo à análise das matérias recorridas.

Cabe salientar que seria possível a interpretação de que não haveria vedação expressa, à celebração do acordo em momento posterior à apuração dos resultados, como contra-argumenta a contribuinte, mas não há como cumprir o que a norma determina sem que haja tal anterioridade. Entendo que não há como atender às disposições do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, e apurar os valores que deverão ser pagos a título de PLR, sem a prévia formalização do acordo. Qualquer valor pago sem a formalização prévia dessas definições não se pode tomar como PLR para fins de não incidência da contribuição social.

Entendo que a assinatura do acordo em data posterior ao início do período em que se apura os 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. Por isso, discordo do entendimento manifestado pelo acórdão recorrido.

Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401-000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:

*Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento 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.*

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.

No caso dos autos, a situação fática, conforme esclarecida no relatório fiscal à e-fl. 121, aponta o efeito indesejado:

*Assim, ao celebrar o Plano Próprio referente ao exercício 2008 para pagamento em 2009 no dia 12 de dezembro de 2008 - faltando 19 dias para o encerramento do exercício - e o Plano Próprio referente ao exercício 2009 para pagamento em 2010 no dia 15 de dezembro de 2009 - faltando 16 dias para o encerramento do exercício -, houve clara violação ao disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, (...)*

Tendo os acordos sido pactuados ao final do exercício a que se referem, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Portanto, é de se dar provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda nessa matéria.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 16327.721263/2013-36  
Acórdão n.º **9202-005.704**

**CSRF-T2**  
Fl. 992

---