



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo n°** 10980.721823/2013-62  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9202-007.362 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
KIRTON BANK S.A. - BANCO MULTIPLO

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PROGRAMA COM RESTRIÇÃO À CATEGORIAS DE EMPREGADOS. DISCRIMINAÇÃO INJUSTIFICADA. EVIDÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO DE SALÁRIO. CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DIFERENCIADO PARA RESTRINGIR O PAGAMENTO A ALGUNS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

O direcionamento de parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados à determinadas categorias profissionais, adotando em instrumento de negociação critério que intencionalmente venha a restringir o pagamento somente a alguns empregados, configura intenção de remunerar indiretamente, em descumprimento aos preceitos da lei 10.101/2000.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ART 68 DO RICARF. RECURSO ADESIVO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 68 do RICARF o prazo para interposição do recurso especial é de 15 dias contados da data da ciência da decisão.

A não interposição de recurso pela parte contra a fundamentação e/ou dispositivo da decisão em momento processual adequado caracteriza preclusão consumativa não havendo que se falar em recurso adesivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe deram provimento parcial, para aplicar a Súmula CARF nº 119. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## **Relatório**

Trata-se de lançamento onde se exige Contribuições Sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos e das multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 8.212/91.

O lançamento envolve a cobrança da contribuição incidente sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados, tendo a fiscalização concluído pela invalidez dos planos de pagamento por não serem estes extensíveis a todos os empregados, não terem sido previamente pactuados e ainda pelo fato de não apresentarem regras claras e objetivas.

As infrações foram didaticamente resumidas no relatório da decisão da Delegacia Regional de Julgamento:

### **Programa de participação no resultado do HSBC**

2.1 A empresa, representada pela FENABAN (FEDERAÇÃO NACIONAL DOS BANCOS), firmou Convenção Coletiva de Trabalho para estabelecer "*PLR Participação nos Lucros ou Resultados*" (fls. 59/86), doravante referida apenas como "*PLR*", nos exercícios de 2006, 2007 e 2008, conforme artigo 2º, inciso II da Lei 10.101/00. Os valores foram pagos em 02/2007, 02/2008 e 02/2009, não se constituindo base de incidência de contribuição previdenciária, conforme disposto no art. 28, § 9º, j da Lei 8.212/91;

2.2 além do PLR firmado na Convenção Coletiva de Trabalho, a empresa instituiu "PPR Programa de Participação nos Resultados" (fls. 87/131), **celebrado entre a empresa e Comissão Interna de Empregados do Banco, o qual se constitui em programa complementar e possui previsão de distribuição de valores nas mesmas datas do PLR**. Os valores pagos a título de PLR são deduzidos do pagamento dos valores pagos a título de PPR;

2.3 Os PPRs analisados foram celebrados em 2006, 2007 e 2008, com pagamentos em 02/2007, 02/2008 e 02/2009. .... Os acordos celebrados em 2006 e 2007 são idênticos na forma e conteúdo. O acordo de 2008 difere dos demais apenas na "Cláusula Quarta: Avaliação";

PPR não extensível a todos os empregados

2.4 Os PPRs celebrados não são extensíveis a todos os empregados, excluindo os empregados da empresa que sejam participantes de programas específicos de remuneração variável. Essa circunstância evidencia a natureza remuneratória do PPR para os empregados que o receberam;

2.5 A empresa mantém sistema de avaliação de seus empregados, sistema CDP (fls. 132/136), classificando-os de acordo com seu desempenho individual em categorias de 1 a 5. O CDP se constitui em um sistema de avaliação anual que leva em consideração o atingimento de metas individuais pelos empregados;

2.6 O sistema (CDP) adota avaliação por curva forçada, o que faz com que um percentual dos avaliados obrigatoriamente integre as categorias de avaliação 4 ou 5, consideradas de desempenho insuficiente, sendo tais trabalhadores afastados da possibilidade de percepção de participação no resultado, em virtude dessa classificação;

Falta de regras claras no programa

2.7 Nos programas de 2006 e 2007 os empregados são classificados em dois grupos: **Modelo "A"** para as faixas salariais mais elevadas e **Modelo "B"** para as demais. (...) verifica-se que as avaliações de desempenho da companhia e das unidades são definidas e executadas pela alta administração da empresa, não se observando os mecanismos de aferição exigidos pelo art. 2º, § 1º da Lei 10.101/00;

2.8 O Modelo "A" dos programas 2006 e 2007 possui uma tabela onde a importância de cada variável avaliada (companhia, unidade e individual) possui peso diferente conforme o nível salarial do empregado. Os critérios de avaliação da companhia e da unidade são estabelecidos e executados pela administração e a avaliação individual é obtida no CDP (sistema de avaliação da impugnant);

2.9 no Modelo "B" o empregado é avaliado exclusivamente com base na sua avaliação no CDP, recebendo um múltiplo de seu salário conforme a sua avaliação individual. A avaliação do empregado no Modelo "B" é completamente desvinculada dos resultados da empresa, dependendo exclusivamente da sua avaliação no sistema CDP, igualando-se em sua natureza ao pagamento de prêmio por produtividade, (tabela às fls. 90);

2.10 em virtude do estabelecimento de limite máximo no pagamento do PLR, os valores pagos no PLR não são proporcionais à remuneração dos empregados e como pelo PPR se faz pagamento proporcional à remuneração, a maioria dos empregados (aqueles que têm remuneração mais baixa) recebe valores pequenos ou nada recebem no PPR. Por outro lado os empregados de níveis salariais mais altos recebem valores expressivos (porque a parcela deduzida do PLR é proporcionalmente menor);

2.11 conforme verificado durante a fiscalização, a faixa com mais empregados é aquela que nada recebe. A distribuição dos valores pagos é extremamente heterogeneia (...) a política adotada pela empresa no PPR visa contemplar a dedicação dos administradores

na busca de resultados e é coerente do ponto de vista empresarial, mas não traduz os objetivos da Lei 10.101/00 (...) caracterizando-se como um programa de premiação que não pode ser isento de contribuições previdenciárias, face à sua natureza remuneratória;

2.12 O art. 2º da Lei 10.101/00 determina que as regras do programa devam ser claras e objetivas, inclusive no tocante aos mecanismos de aferição. Em contraposição, o PPR da empresa permite avaliações discricionárias por parte da administração da empresa, majorando ou reduzindo os valores a serem pagos;

Não pactuação prévia

2.13 O art. 2º, §1º, inciso II da Lei 10.101/00 determina que os programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente, o que não ocorreu em nenhum dos PPRs analisados;

<i>Programa</i>	<i>Data do Acordo</i>	<i>Período de Avaliação</i>
2006	28/06/2006	01/01/2006 a 31/12/2006
2007	15/03/2007	01/01/2007 a 31/12/2007
2008	17/04/2008	01/01/2008 a 31/12/2008

2.14 Tendo em vista as considerações acima, o pagamento do PPR da empresa no período analisado caracteriza-se como fato gerador de contribuições previdenciárias, pois não se enquadra nas disposições da Lei 10.101/00 e não figura entre as parcelas não integrantes da base de incidência de contribuição previdenciária, previstas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91;

2.15 Para determinação das bases de cálculo foram considerados os valores pagos a título de PPR, deduzidos os valores referentes ao PLR firmados nas Convenções Coletivas de Trabalho em 2006, 2007 (...);

Programa de diferenças salariais da Losango

2.16 Conforme esclarecido pela empresa (fls.31/32) houve pagamentos de remuneração variável a empregados da Losango Promoções de Vendas Ltda (empresa pertencente ao grupo do HSBC Bank Brasil S.A) transferidos para o banco, que assumiu a responsabilidade por tais pagamento, conforme esclarecido pela fiscalizada, que não estão vinculados a documento formal de PPR;

2.17 O período de lançamento do débito compreende as competências 02/2007 a 08/2008, representando em valores originários, R\$ 121.561,98 em valores originários devidos à Previdência Social e R\$ 13.950,61 devidos a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros);

2.18 O fato gerador das contribuições apuradas é o pagamento das rubricas "1578 Partic Lucros" e "1579 Diferença PPR" a segurados empregados incluído em Folha de Pagamento, mas não considerado pela empresa como parcela integrante do salário de contribuição à Previdência Social;

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (a) por unanimidade de votos negou provimento ao recurso de ofício; em relação ao recurso voluntário, (b) por unanimidade de votos, reconheceu a decadência também para os períodos de apuração de 02/2008 e 03/2008 com base na Súmula CARF nº 99 e (c) pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário para, embora tenha entendido pelo cumprimento dos requisitos do pacto prévio e regras claras, desconsiderar a PPR da empresa por violação ao requisito legal de necessidade de extensão do programa a todos os empregados. No que tange as multas aplicadas concluiu o Colegiado pela manutenção daquelas relativas aos lançamentos das obrigações principais adotando a Portaria PGFN nº 14/2009 e, cancelou o lançamento da multa

por descumprimento da obrigação acessória (Debcad 37.396.782-9) com base na anistia instituída pelo art. 49 da Lei nº 13.097/2015. O acórdão 2301-004.729 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2007 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA 99 DO CARF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PROGRAMA NÃO EXTENSIVO A TODOS OS EMPREGADOS. DISCRIMINAÇÃO INJUSTIFICADA. EVIDÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO DE SALÁRIO. CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DIFERENCIADO PARA RESTRINGIR O PAGAMENTO A ALGUNS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Quando não extensivas a todos os empregados da empresa, as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados não podem adotar no instrumento de negociação critério que intencionalmente venha a restringir o pagamento somente a alguns empregados.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. ANISTIA DADA PELA LEI 13.097/2015. INCIDÊNCIA.

A multa aplicada no Auto de Infração de Obrigação Acessória, CFL 78, período objeto anterior à publicação da Lei 13.097/2015, com fundamento na aplicação da multa prevista no art. 32A, Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, se amolda à anistia prevista no art. 49 da Lei 13.097/2015, publicada no D.O.U. de 20.01.2015.

A Fazenda Nacional foi intimada da decisão e manifestou, por meio da petição de fls. 1674, pela não interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por sua vez, ciente da decisão o contribuinte apresentou embargos de declaração alegando suposta omissão do acórdão haja vista não ter havido manifestação do Redator do voto vencedor no que tange ao fato da Lei nº 10.101/00 não exigir que os programas de participação nos lucros e resultados sejam extensíveis a todos os empregados. Foram suscitados ainda outros pontos.

Nos termos do despacho de fls. 1771 os embargos foram rejeitados.

Tempestivamente, o Contribuinte apresenta Recurso Especial de Divergência. Após decisão em Agravo, o recurso foi admitido em relação às seguintes matérias:

1) A Lei n.º 10.101/2000 não exige a extensão do Plano de PLR a todos os empregados. Cita como paradigmas os acórdãos 9202-00.503 e 2201-003.020, este último envolvendo o próprio Recorrente, e

2) Critério para aplicação da multa considerando o art. 35, inciso II, 'a' da Lei n.º 8.212/91 (com redação da Lei n.º 9.876/99). Cita como paradigma o acórdão 2301-002.905).

A Fazenda Nacional apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão. Em tempo, e com base no art. 997 do Código de Processo Civil, apresenta recurso especial adesivo. Esclareceu que o acórdão recorrido '*manteve o lançamento no tocante à PLR, uma vez que a violação à denominada "extensividade a todos os empregados" seria, por si só, suficiente para considerar descumpridas as exigências legais para a empresa usufruir da imunidade. As exigências são cumulativas e basta que uma seja violada para que a respectiva contribuição previdenciária seja devida. Com efeito, o interesse de agir da União (Fazenda Nacional) estava condicionado à existência de recurso do contribuinte, o que se deu no presente caso*'.  
'

O recurso foi recebido em relação às seguintes matérias:

1) impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de PLR sem a existência de acordo prévio ao período de apuração. Cita como paradigmas os acórdãos 9202-004.307 e 2401-00.545.

2) Invalidez do plano de PLR por ausência de regras claras e objetivas: 'o PPR da empresa permite avaliações discricionárias por parte da administração, majorando ou reduzindo sem critério definido os valores a serem pagos. Há, ainda, delegação de fixação de metas, critérios e mecanismos de aferição a documentos unilaterais'. Cita como paradigma o mesmo acórdão 9202-004.307.

Intimado acerca do despacho que admitiu o recurso da Fazenda Nacional o Contribuinte apresentou contrarrazões. Defende a inexistência de previsão regimental para interposição de recurso adesivo, não podendo ser suscitada a aplicação do CPC haja vista que o processo administrativo tributário é regido pela Lei n.º 9.718/99 e Decreto n.º 70.235/72. Subsidiariamente pugna pelo não conhecimento do recurso por impossibilidade de reapreciação de provas e inexistência de similitude fática entre os acórdãos paradigmas e recorrido, e no mérito pelo seu não provimento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

## Do Recurso do Contribuinte:

Diante da ordem em que foram apresentados, inicio o julgamento pelo recurso do Contribuinte, o qual preenche os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

### 1) Da PLR:

Conforme exposto no relatório o objeto do recurso é a discussão acerca da validade de acordo firmado entre empresa e empregados por meio de comissão paritária para pagamento de parcelas relativas a plano complementar de participação nos lucros e resultados. Segundo acórdão recorrido teria ocorrido violação à Lei n.º 10.101/00 na medida em que o contribuinte criou regras ilegítimas que levaram à exclusão de parte dos empregados do recebimento dos valores complementares.

Ao que parece o acórdão espelhou o entendimento no sentido de ser possível o pagamento de PLR a apenas uma parte dos empregados, tendo sua discordância girado em torno das regras eleitas pelo Contribuinte. Tal constatação se torna mais clara nos esclarecimentos feitos pelo Redator no despacho que inadimitiu os embargos de declaração (fls. 1774):

Contudo, vê-se no acórdão embargado que o redator apenas considerou que no caso concreto a discriminação denotava em relação aos níveis mais elevados uma substituição de gratificação por PLR. Isso porque já se pagava um remuneração variável por desempenho para as outras categorias, sobre a qual havia incidência de contribuição previdenciária. Com a fixação de metas quase intransponíveis para essas categorias, o PLR na prática seria pago apenas aos níveis mais elevado na estrutura organizacional, onde se encontram as maiores bases de incidência. O trecho abaixo é claro no sentido de que se analisou as razões para a restrição do benefício a alguns dos segurados em detrimento dos demais:

A divergência aqui é somente quanto ao modelo adotado pela recorrente para restringir o acesso ao programa somente a alguns empregados. A possibilidade de que o programa não seja extensivo a todos os empregados deve ser analisada com reservas, pois deve ser examinada em conjunto com os critérios adotados pela empresa. No caso, constata-se que ficaram excluídos segurados empregados que percebem outra parcela de remuneração variável e mesmo quanto a muitos outros que estão no programa, foram criadas exigências mais rigorosas para aqueles que possuem menor remuneração enquanto para os níveis mais elevados da empresa constata-se requisitos e critérios mais acessíveis, o que denota dois problemas: a possibilidade do efeito de substituição de salários para os níveis mais elevados da empresa e a duvidosa possibilidade de existência da contrapartida por parte da maioria dos empregados no sentido de se aumentar a produtividade e os resultados da empresa.

As verdadeiras razões identificadas apontaram para o efeito de substituição de salário por PLR, o que é vedado pela legislação, artigo 3º da Lei n.º 10.101/2000. Inclusive, o dispositivo, juntamente com todos os demais que se fundamentam o entendimento no voto vencedor, foi transcrito às fls. 1652:

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.

Dessa forma, todas as alegações de contradição ou omissão relativa a esta questão mostram-se inapropriadas para rediscussão por meio de embargos de declaração.

Citando como paradigma acórdão proferido em seu favor, o que reforça o conhecimento do recurso especial por se tratar de paradigma puro onde as cláusulas analisadas pelo Colegiado paradigmático são semelhantes aquelas dos programas ora discutidos, o Contribuinte defende que a Lei n.º 10.101/2000 não exige, ao contrário do que ocorre com outras verbas, que o pagamento de PLR seja extensível à totalidade dos empregados.

No que tange a este ponto não há divergência entre os julgados. Como dito, ao que parece ambos os Colegiados convergem quanto a possibilidade do plano não abranger todos os empregados, o que se exige é que eventual exclusão não seja motivada por critérios subjetivos que levem à caracterização das verbas pagas como parcela substitutiva do salário, violando o art. 3º da citada Lei n.º 10.101/00. Assim, caberia a este Colegiado deliberar se as regras dos PPR pago pelo Recorrente, no que tange a extensão a todos os empregados, seriam abusivas.

E neste ponto, analisando os instrumentos particulares dos acordos de participação nos resultados juntados aos autos (fls. 89 e seguintes), entendo não haver elementos que levam a esta conclusão. As cláusulas presentes nos acordos adotam critérios essencialmente objetivos, critérios esses que inclusive foram validados pelos representantes do sindicato que integravam a comissão paritária.

Destaco que o Relator do acórdão recorrido, com base nos esclarecimentos feitos pela fiscalização, entende que o fato do programa interno da empresa adotar avaliação "por curva forçada" demonstraria o caráter subjetivo do plano. Ocorre que, embora tal modo de avaliação possa limitar o acesso de determinada categoria ao plano complementar, tal critério em sua base também adota aspectos objetivos, o que afasta qualquer juízo de subjetividade que pudesse levar a criação de privilégios ou caracterização das verbas pagas como parcelas substitutivas da remuneração. Vejamos as explicações dadas pelo contribuinte quando intimado a explicar os regras do seu CDP:

O CDP (Compromisso de Desenvolvimento Profissional) é o nome do sistema/processo interno de avaliação da performance e resultados obtidos pelos funcionários ao longo do exercício. Deve ser esclarecido que este processo devia ser adotado por todas as empresas do Grupo HSBC no Brasil.

...

Com relação a chamada "curva de desempenho", conforme explicado por nosso RH, ela é baseada num estudo estatístico e deve refletir o resultado da diretoria (como se fosse uma fotografia do resultado entregue durante o ano). Numa diretoria existem várias áreas, e dentre estas, alguns tem um resultado mais expressivo para o atingimento das metas enquanto outras entregaram o que se espera. Este resultado que determina a capacidade da empresa de recompensar financeiramente os seus colaboradores. Dentro deste conceito, aplica-se o que chamamos de "Curva de Desempenho", que nos mostra a tendência de resultados de cada diretoria, sugerindo, portanto, a distribuição das notas ou RGAs de cada indivíduo.

Um exemplo: Se a diretoria teve um resultado excepcional, superando as expectativas e refletindo um impacto positivo no resultado final da



empresa, certamente, a tendência é que os indivíduos desta unidade tenham feito da sua contribuição individual um diferencial e espera-se, portanto, um maior número de notas ou RGAs 2 ou 1. Por outro lado, se o resultado da área foi dentro ou abaixo do esperado, entende-se que o resultado individual dos colaboradores estará refletindo esta situação, esperando-se, portanto, um maior número de resultados individuais dentro ou abaixo da expectativa.

Por fim, importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), *"foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses"*. Assim, a Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos trazem imposições que devem ser observada, como é o caso da vedação de instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes.

Partindo-se dessa premissa, não caberia à Administração Pública na figura do fiscal desqualificar as regras de participação nos lucros eleitas pela empresa em comum acordo com a comissão de empregados e retificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca dos critérios objetivos fixados fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Diante do exposto, dou provimento ao recuso do contribuinte neste ponto.

2) Da multa:

Vencida quanto ao mérito do recurso, resta analisar o critério para aplicação das multas previstas na Lei nº 8.212/91 após as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Defende o contribuinte que pela aplicação da regra da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, a multa mais benéfica é a multa de mora do art. 35, II, alínea 'a' da Lei nº 8.212/91 (24%), com redação dada pela Lei nº 9.876/99.

O relatório fiscal fez o seguinte esclarecimento quanto ao lançamento (fls. 944):

56) O relatório "Demonstrativo da Retroatividade Benigna" (fls. 921) apresenta os valores utilizados na determinação da multa aplicável em cada competência. Podemos observar que a legislação atual (multa de ofício de 75%) é mais benéfica ao contribuinte nas competências 04/2007 a 08/2007, 04/2008 a 06/2008 e 09/2008 a 10/2008.

...

58) O relatório "Demonstrativo da Retroatividade Benigna" (fls. 921) demonstra que é mais benéfica a legislação antiga (aplicação do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória - AIOA 68 - e multa de mora de 24%) nas competências 02/2007, 03/2007, 02/2008, 03/2008 e 08/2008.

Em que pese o argumento posto pela parte, deve ser considerando que após amplo debate referida discussão foi pacificada em razão da recente publicação da **Súmula CARF n.º 119** a qual, adotando as regras fixadas por meio da Portaria Conjunta RFB/PGFN n.º 14/2009, definiu que:

Súmula CARF n.º 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vale destacar que quando da liquidação do julgado o cálculo da multa deve levar em consideração a parte da decisão recorrida, já transitada em julgado, que concluiu pelo cancelamento do lançamento relativo à cobrança da multa por descumprimento da obrigação acessória (Debcad 37.396.782-9) com fundamento na remissão instituída pela Lei n.º 13.097/2015.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

**Do Recurso da Fazenda Nacional:**

Do conhecimento

Conforme exposto no relatório, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial com fundamento no art. 997 do Código de Processo Civil. Segundo apontado o interesse recursal da União somente surge a partir do momento em que o Contribuinte interpôs o seu recurso especial, haja vista que a motivação do acórdão recorrido que concluiu pela violação à lei n.º 10.101/00 (não extensível a todos) seria suficiente para manter lançamento, independente da superação das demais violações apontadas pela autoridade fiscal (ausência de pacto prévio e de regras claras e objetivas).

Em que pese a argumentação apresentada, compartilho do entendimento trazido pelo contribuinte em suas contrarrazões no sentido de não haver previsão regimental para essa modalidade de recuso.

Inicialmente lembramos que o próprio Código de Processo Civil em seu art. 15 é expresso em limitar que somente na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, suas disposições poderão ser aplicadas de forma supletiva e subsidiária.

Entretanto, o processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto n.º 70.235/72 e pelo RICARF, possui procedimento próprio inclusive no que tange as espécies, hipóteses e prazos para interposição de recursos contra decisões desfavoráveis às partes. No presente caso, o art. 67 do nosso Regimento Interno é claro ao prever a possibilidade de interposição de recurso especial contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Os demais dispositivos que tratam do Recurso Especial de divergência assim definem:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 2º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão do recurso especial poderá ser parcial.

§ 3º Será definitivo o despacho do presidente da câmara recorrida, que decidir pelo não conhecimento de recurso especial interposto intempestivamente, bem como aquele que negar-lhe seguimento por absoluta falta de indicação de acórdão paradigma proferido pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF.

§ 4º O disposto no § 3º não se aplica se a tempestividade for prequestionada.

§ 5º O recurso especial interposto em face de acórdão de turma extraordinária será analisado por qualquer Presidente de Câmara da Seção correspondente, conforme definido em ato do Presidente do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

Art. 69. Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.

Art. 70. Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões.

Observamos que, por opção do legislador, nos termos em que delimitado pelo Decreto nº 70.235 e pelo RICARF, não há previsão para interposição de recurso especial 'adesivo', prevalecendo para o processo administrativo fiscal o princípio da independência recursal.

No mais, conforme esclarecem os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha (*in* Curso de Direito Processual Civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 13. ed. Salvador: JusPodivm, 2016) o “recurso adesivo é o recurso contraposto ao da parte adversa, por aquela que se dispunha a não impugnar a decisão, e só veio a impugná-la porque o fizera o outro litigante”, e por isso concluem no sentido de somente ser cabível recurso adesivo nas hipóteses de ter havido condenação dupla, ou seja, decisão com implicação de sucumbência recíproca.

Neste cenário, a conclusão da Fazenda Nacional no sentido de sua sucumbência somente ter 'nascido' a partir da interposição do recurso pelo Contribuinte, acaba por contrariar a lógica do próprio recurso adesivo, o qual como dito entende ser essa, a sucumbência recíproca, um pré-requisito.

E neste ponto, e ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, entendo que seu interesse recursal já existia desde sua intimação da decisão recorrida na medida em que parte do conteúdo do acórdão adotava entendimento contrário aos seus interesse, embora no geral tenha se concluído pela manutenção do lançamento. Assim, e considerando a ausência de previsão

normativa para interposição do recurso adesivo, caberia a parte interessada, no prazo do art. 68 do RICARF, apresentar o respectivo recurso sob pena de restar caracterizada a preclusão consumativa.

Importante mencionar, conforme exposto no relatório, que a ora Recorrente foi devidamente intimada do acórdão e expressamente declinou do seu direito de apresentar recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1674).

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Peço licença a ilustre conselheira relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, para divergir do seu entendimento, embora sempre muito bem fundamentado, com relação ao mérito da incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor de Participação nos Lucros e Resultados – PLR.

### Do mérito

Assim, como já devidamente esclarecido pela relatora, a fundamentação do acórdão recorrido não repousa no fato do PLR não ser extensível a todos os empregados, mas da forma como estabelecido, acaba por privilegiar apenas parte dos empregados, caracterizando-se verdadeira gratificação/prêmio, o que denota o afastamento das diretrizes vertidas na Lei 10.101/2000.

Para melhor entender a questão colaciono trecho do relatório fiscal que elucida parte das razões pelas quais entendeu a autoridade fiscal pelo descumprimento do PLR pago dos termos da lei 10.101/2000.

18) A Lei 10.101/00 em ser art. 1º dispõe sobre objetivos da participação dos trabalhadores nos resultados da empresa. Conforme Sérgio Pinto Martins “O fundamento da participação no lucro e no resultado da empresa está em que o empregador e o empregado contribuam diretamente para que se alcance o lucro na empresa, ou seja, o capital e o trabalho participam diretamente na obtenção do lucro. É uma forma, de o trabalhador passar a participar da vida e do desenvolvimento da empresa, de maneira a cooperar com o empregador no desenvolvimento da atividade deste (MARTINS, Sérgio Pinto, Direito do Trabalho, 11ª Edição, São Paulo: Atlas, 2000, pg. 236)”. Diferentemente deste contexto, o item 4.2.1.2 do Instrumento Particular de Acordo na Participação dos Resultados 2008 (fls. 103) revela que o objetivo do programa da empresa é o alinhamento da remuneração entre os empregados da empresa e com o mercado de trabalho dando clara configuração remunerativa ao programa.

(...)

28) Conforme verificamos acima, a faixa com mais empregados é aquela que nada recebe. A distribuição dos valores pagos é extremamente heterogênea. Esse fato gera descontentamento entre os empregados, sendo motivo de constantes denúncias por meio das entidades sindicais representativas dos empregados (fls. 137). A política adotada pela empresa no PPR visa contemplar a dedicação dos administradores na busca de resultados e é coerente do ponto de vista empresarial. Não traduz os objetivos da Lei 10.101/00 (expressos no item 18) caracterizando-se como um programa de premiação que não pode ser isento de contribuições previdenciárias face à sua natureza remuneratória.

Após a avaliação acima, resta claro que a fiscalização considerou que, na forma como pago, privilegiando apenas uma massa pequena de trabalhadores o PLR foi utilizado como uma forma de premiar empregados de postos mais elevados, razão pela qual em sendo descumpridos os preceitos norteadores da lei 10.101/2000, passa a ter caráter salarial.

Embora a matéria objeto do Recurso e da divergência restrinja-se ao ponto referido no parágrafo anterior, entendo necessário trazer a fundamentação do meu posicionamento, para que se possa deixar claro as razões pelas quais discordo da relatora e concordo com a parte do acórdão recorrido apenas no que diz respeito ao ponto trazido a reapreciação deste colegiado.

#### Participação nos Lucros - Incidência de contribuição

Assim, como colacionado pelo redator do voto vencedor, c2onforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação, somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, o que lhe confere eficácia limitada, nestas palavras:

*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.*

A Lei n.º 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea "j", § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

*Art. 28*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:*

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

A edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Nesse mesmo sentido, decidiu o STF acerca da possibilidade de cobrança de contribuições previdenciárias em período anterior a edição da MP 794/1994, o que rebate qualquer tese, quanto à eficácia plena do dispositivo constitucional.

**RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma**

**Ementa** DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94.

1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

#### **Decisão**

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

**RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

**Relator(a): Min. MENEZES DIREITO**

**Julgamento: 23/09/2008**

**Órgão Julgador: Primeira Turma**

**Ementa** Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição

Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Levando-se em consideração o citado julgado, afasta-se qualquer argumentação no sentido de que as partes são livres e tem total flexibilidade nas negociações coletivas que tratam de participação nos lucros e resultados, não podendo mero requisito formal sugerido na Lei 10.101/2000 servir de fundamento para desnaturação do pagamento feito pela empresa.

Pelo contrário, entendo que as partes tem liberdade para propor acordos dentro da estrita observância da lei, para que possam beneficiar-se da exclusão do conceito de salário de

contribuição previsto no art. 28, §9º, j da lei 8212/91, ainda mais em se tratando de norma isentiva, onde se destaca a interpretação literal.

Assim, ao descumprir quaisquer dos preceitos descritos na Lei 10101/2000, quanto à concessão do benefício de PLR, deve arcar, o recorrente, com o ônus de constituírem, os pagamentos, bases de cálculo de contribuição previdenciária.

#### Da Definição de Salário de Contribuição

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição:

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

I para o empregado e trabalhador avulso: **a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida** a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)grifo nosso.

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 de contribuição 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;**

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, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, afastando a interpretação de adequação aos termos da lei que disciplina a matéria. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se oposta ao que o recorrente interpreta da legislação.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desconsiderar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, cumprem a função prevista no próprio texto constitucional.

Assim, o ponto apontado pela autoridade fiscal e chancelada como descumprida pelo acórdão recorrido diz respeito a descaracterização dos pagamentos?

Art.3ºA 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.

Conforme descrito pelo auditor, da forma como estipulado o PLR do sujeito passivo buscou apenas atribuir pagamentos complementares a algumas categorias, afastando o direito de boa parte dos empregados do acesso ao PLR da empresa, o que acaba por desnaturar sua base constitucional que é a participação dos empregados no capital da empresa, com estímulo à produtividade, razão pela qual correto a imputação realizada pela autoridade fiscal.

Ao contrário do que muito se discute em sede de recursos envolvendo a matéria, em momento algum a fiscalização ou mesmo os encaminhamentos dos votos majoritários deste conselho, buscam negar os benefícios gerados aos empregados com o pagamento de participação nos lucros e resultados. O que se busca demonstrar, é a impossibilidade do empregador beneficiar-se com a não integração dos valores no conceito de salário de contribuição, ou seja, deixar de contribuir com a previdência social sobre esses valores, já que não foram cumpridas as exigências legais para este fim.

Por fim, transcrevo trecho do voto vencedor do acórdão recorrido na parte pertinente a matéria em discussão, ao qual adoto como razões de decidir por refletir a melhor interpretação do tema, senão vejamos:

#### Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, tratase imunidade tributária:



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;

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7o, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

integração entre capital e trabalho; e  
ganho de produtividade.

Art.2oA 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.

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

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.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros –PLR, que é afastá-lo do conceito de salário.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista 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.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3oA 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.

...

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

Quanto à jurisprudência de nossos tribunais superiores, no RE 351.506 o STF manifestou-se pela eficácia limitada do disposto no artigo 7º, XI da Constituição Federal):

Dessa maneira, embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição assegurasse o direito dos empregados à participação nos lucros da empresa e previsse que essa parcela participação nos lucros é algo desvinculado da remuneração, o exercício desse direito não prescindia de lei disciplinadora que definisse o modo e os limites de sua participação, bem assim a natureza jurídica dessa benesse, quer para fins tributários, quer para fins de incidência de contribuição previdenciária.

E o STJ, pela obrigatoriedade de observância das disposições contidas na Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Feitas essas colocações, analisemos o caso concreto.

A divergência aqui é somente quanto ao modelo adotado pela recorrente para restringir o acesso ao programa somente a alguns empregados. A possibilidade de que o programa

não seja extensivo a todos os empregados deve ser analisada com reservas, pois deve ser examinada em conjunto com os critérios adotados pela empresa. No caso, constata-se que ficaram excluídos segurados empregados que percebem outra parcela de remuneração variável e mesmo quanto a muitos outros que estão no programa, foram criadas exigências mais rigorosas para aqueles que possuem menor remuneração enquanto para os níveis mais elevados da empresa constatam-se requisitos e critérios mais acessíveis, o que denota dois problemas: a possibilidade do efeito de substituição de salários para os níveis mais elevados da empresa e a duvidosa possibilidade de existência da contrapartida por parte da maioria dos empregados no sentido de se aumentar a produtividade e os resultados da empresa.

Na prática, parece-me que o pagamento de PLR fica restrito aos níveis mais elevados da empresa, justamente aqueles que teriam as maiores bases de cálculo da contribuição previdenciária. Assim, entendo que o programa se mostra descaracterizado como aos preceitos gerais da lei: integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade.

Pelo exposto voto pela incidência da contribuição previdência sobre o PLR.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente razão pela qual NEGO PROVIMENTO a Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.