



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

**Processo n°** 19515.004112/2008-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.070 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrente** PIRELLI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. A autuação está baseada no entendimento, da autoridade fiscal, de que o sujeito passivo, ao descumprir os termos da Lei da PLR, não seria "isento" do pagamento das contribuições devidas à seguridade social.

2. A acusação fiscal arrolou de forma clara todos os fatos e fundamentos que ensejaram a desconsideração dos acordos, tais como a alegada ausência de negociação dos planos, a falta de participação do sindicato, a inexistência de acordos prévios, *etc*, não tendo havido qualquer omissão quanto à busca da verdade real.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS PARCIAIS. REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99.

1. O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo art. 150, § 4º, do CTN, se, inexistindo dolo, fraude ou simulação, houver pagamento parcial.

2. O critério de determinação da regra decadencial (art. 150, § 4º ou art. 173, inc. I, do CTN) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

3. 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.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA.

Como se conclui pela leitura do art. 7º, inc. XI, da Constituição Federal, a norma é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para desvincular, da remuneração, a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS EMPREGADOS. DEVER LEGAL DE RETENÇÃO E ARRECADAÇÃO PELA EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE MERA ANTECIPAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 02. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

1. A empresa é legalmente obrigada a descontar e arrecadar as contribuições dos segurados empregados, conforme preceitua a alínea "a" do inc. I do art. 30 da Lei 8212/91.
2. Tal retenção e recolhimento é feito de forma definitiva pelo empregador em nome do empregado, não tendo natureza de mera antecipação.
3. Acrescente-se, por fim, não ser possível acolher a tese de inconstitucionalidade suscitada em sede de defesa e recurso, diante do óbice retratado na Súmula CARF nº 2.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário-de-Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDOS SEM AUTENTICAÇÃO.

A Lei 10101/2000 não exige nenhuma outra formalidade especial, senão aquelas arroladas no seu art. 2º, dentre as quais não se encontra a necessidade de autenticação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ACORDO VIA COMISSÃO PARITÁRIA. NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A recorrente não demonstrou que a comissão escolhida pelas partes estava realmente integrada por um representante sindical, o que infringe o disposto no inc. I do art. 2ª da Lei 10101/2000, inclusive com a redação anterior à Lei 12823/2013.

---

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

1. A clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios comportamentais, cuja avaliação não é necessariamente subjetiva.
2. A psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. VERIFICAÇÃO DE CUMPRIMENTO DOS ACORDOS COLETIVOS.

O sujeito passivo anexou à sua defesa administrativa as planilhas demonstrativas da mensuração das regras da PLR, o que, em verdade, sequer foi objeto de análise pela Delegacia de Julgamento.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. GRATIFICAÇÕES ESPECIAIS. LANÇAMENTO EM OUTRO AUTO DE INFRAÇÃO.

Como esclarecido no relatório fiscal, as gratificações especiais foram objeto de lançamento em outro Auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, para, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência para as contribuições cujos fatos geradores tenham ocorrido em competências anteriores a agosto de 2003. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior que deram provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

A fiscalização lavrou o seguinte Auto de Infração (AI) DEBCAD em face do sujeito passivo:

(a) AI DEBCAD 37.159.258-5, para a constituição das contribuições devidas à seguridade social, parte segurados, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

O fato gerador das contribuições foi o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR em desacordo com a lei.

No transcorrer da fiscalização, o sujeito passivo apresentou dois diferentes acordos para duas categorias distintas:

(a) Acordo de Participação nos Resultados - Categorias Seniores, Executivos e Dirigentes;

(b) Acordo Coletivo de Trabalho - Categorias Horistas e Mensalistas.

Em resumo, teriam sido descumpridos os seguintes requisitos legais:

**(a) Acordo de Participação nos Resultados - Categorias Seniores, Executivos e Dirigentes**

- não existe acordo para a PLR paga em 2005;
- o acordo de 2004 só tem as assinaturas de um representante da empresa e de um representante dos empregados;
- com exceção do acordo de 2003, os demais foram entregues sem autenticação;
- os acordos não foram objeto de negociação, uma vez que não foram apresentadas as atas de reuniões e de eleições das comissões de empregados;
- não houve a participação de um representante indicado pelo sindicato;
- não foi demonstrado que os acordos foram arquivados nos sindicatos, mas apenas que houve requerimento;
- os acordos foram assinados após o período de aferição dos resultados;
- os acordos não têm regras claras e objetivas;

**(b) Acordo Coletivo de Trabalho - Categorias Horistas e Mensalistas**

- o único acordo original foi do ano de 2005;

- o acordo de 2002, apresentado em duas cópias, contém uma versão com a data de julho de 2002, mas sem as assinaturas do sindicato e da comissão; a outra assinada, mas sem data;
- o acordo de 2003 não está assinado pelo sindicato;
- o acordo de 2004 não está assinado pela comissão de negociação;
- apesar de o acordo ter estipulado regras objetivas, conforme determina a lei, não foi possível a verificação do cumprimento do acordado;
- alguns empregados receberam quantias acima do estipulado;
- todos os acordos foram assinados após o período de aferição.

Desta forma, a fiscalização concluiu que as parcelas pagas a título de PLR não seriam "isentas".

A existência de Gratificação Especial, contabilizada em conta de PLR, foi lançada no Auto de Infração 37.095.565-0, que não integra este processo e nem os seus apensos.

A contribuinte apresentou sua impugnação tempestivamente (cujos fundamentos são idênticos aos do seu recurso voluntário), a qual foi julgada improcedente pela DRJ em decisão assim ementada:

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas Seguridade Social, na hipótese de inexistência de pagamento utiliza-se a regra geral do art. 173 do CTN.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS:*

*Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a Lei nº10.101/2000.*

*CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS. A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados empregados, descontando-as da respectiva remuneração (art. 30, I, alíneas a e b da Lei 8.212/91).*

*PEDIDO DE PERICIA. A perícia solicitada pela empresa deve expor os motivos que a justifique, com a formulação dos quesitos referente aos exames desejados, considerando não formulado o pedido que não preenche o disposto no art. 16, IV do Decreto 70.235/72.*

*PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas exceções do art.16, §4º do Decreto nº 70.235/72.*

*INTIMAÇÃO DIRIGIDA EXCLUSIVAMENTE AO PATRONO DA EMPRESA NO ENDEREÇO DAQUELE. IMPOSSIBILIDADE. É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante em endereço diverso do domicílio fiscal do contribuinte tendo em vista o § 4º do art. 23 do Decreto 70.235/72.*

(como no original)

Intimada da decisão em 08/06/2009, através de aviso de recebimento, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 07/07/2009, no qual reafirmou as seguintes teses de defesa:

- (a) nulidade do Auto de Infração;
- (b) os PLRs estabelecidos para os períodos de 2002 a 2005 atendem plenamente a norma constitucional;
- (c) tendo em vista que os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade constitucional, nem mesmo seria necessária a existência de acordo;
- (d) as empresas e os empregados têm a faculdade de se utilizar dos critérios legais para a confecção do plano (índices de produtividade, qualidade ou lucratividades; programas de metas, resultados e prazos);
- (e) não obstante, as regras foram devidamente cumpridas;
- (f) enumerou todos os requisitos legais que teriam sido observados;
- (g) a fiscalização e a DRJ incorreram em formalismo exacerbado e lesaram o espírito da norma;
- (h) as regras gerais foram acordadas entre a recorrente e seus empregados, ainda que não tenham sido formalizadas antes dos períodos aquisitivos;
- (i) os acordos foram firmados previamente aos pagamentos;
- (j) todos os acordos de PLR tiveram a participação e a anuência do sindicato, conforme doc. 05 da impugnação;
- (k) os PLRs relativos aos horistas e mensalistas foram firmados em papel timbrado do sindicato;
- (l) a lei não obriga a confecção de documentos tais como ata de eleição de comissão e ata da reunião de PLR;
- (m) juntamente com o pagamento de PLR, a recorrente efetuou o adimplemento de gratificação especial a certo empregados. Por equívoco, contabilizou tal procedimento como PLR, mas isso não significa que alguns funcionários tenham recebido valores maiores a título de participação. Alega, ainda, que efetuou o recolhimento de contribuições sobre as gratificações;

- (n) os pagamentos a título de PLR não se confundem com remuneração;
- (o) as empresas e os empregados podem tomar livremente por base ou referencial os critérios e elementos que quiserem para estabelecer, nos acordos coletivos, a participação dos empregados;
- (p) o ato de lhe impor a obrigação de custear a parte que cabe ao empregado é ilegal e inconstitucional, não havendo como imputar-lhe a responsabilidade exclusiva no custeio dos encargos, sob pena de enriquecimento ilícito do empregado;
- (q) o prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos contados do fato gerador, de forma que, como o lançamento ocorreu em 25 de agosto de 2008, os créditos tributários relativos aos fatos geradores compreendidos entre janeiro de 2003 e agosto de 2003 estão decaídos;
- (r) houve recolhimento parcial das contribuições devidas, o que pode ser facilmente verificado em consulta ao sistema da Receita.

Em 29/03/2011, a recorrente requereu a juntada aos autos do Acordo de Participação nos Resultados do ano de 2004, assinado e ratificado pelas partes envolvidas.

Em sessão de julgamento realizada em 19 de março de 2014, o julgamento do feito foi convertido em diligência, a fim de que a autoridade administrativa informasse se houve recolhimentos, ainda que parciais, de contribuições nos períodos de apuração em referência, ainda que não relativos às rubricas especificamente exigidas no Auto de Infração.

Através de informação fiscal, a autoridade asseverou que houve recolhimentos parciais para as competências incluídas no débito, referente ao estabelecimento matriz e filial 0006-08.

Intimada, a recorrente reafirmou a decadência dos créditos relativos aos fatos geradores anteriores a setembro de 2003.

Sem contrarrazões.

É o relatório.



## **Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### **1 Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### **2 Da nulidade do Auto de Infração**

A recorrente afirma que o Auto de Infração seria nulo, porque a fiscalização teria falhado em seu dever de busca pela verdade material.

Contudo, a autuação está baseada no entendimento, da autoridade fiscal, de que o sujeito passivo, ao descumprir os termos da Lei da PLR, não seria "isento" do pagamento das contribuições devidas à seguridade social.

Segundo se depreende do relatório fiscal, a desvinculação da PLR da remuneração estaria atrelada à observância de requisitos específicos traçados na legislação, os quais teriam sido descumpridos, dando azo à exigibilidade das contribuições devidas à seguridade social, incidentes sobre as remunerações pagas àquele título.

A acusação fiscal arrolou de forma clara todos os fatos e fundamentos que ensejaram a desconsideração dos acordos, tais como a alegada ausência de negociação dos planos, a falta de participação do sindicato, a inexistência de acordos prévios, *etc*, não tendo havido qualquer omissão quanto à busca da verdade real.

Por outro lado, a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu à recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; a autuação foi devidamente motivada e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; a autuação ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório da recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Ou seja, a fiscalização transcorreu dentro da mais restrita legalidade e não houve qualquer inobservância ao direito de defesa da recorrente, rejeitando-se, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento.

### **3 Da decadência**

Ainda que ao final de seu recurso, a recorrente suscita outra tese de natureza preliminar (decadência parcial), a qual deve ser enfrentada antes do mérito (art. 938 do CPC).

O critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, inc. I, ambos do Código Tributário Nacional) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Se o sujeito passivo antecipa o montante do tributo, mas em valor inferior ao efetivamente devido, o prazo para a autoridade administrativa manifestar se concorda ou não com o recolhimento tem início; em não havendo concordância, deve haver lançamento de ofício no prazo determinado pelo art. 150, § 4º, salvo a existência de dolo, fraude ou simulação, casos em que se aplica o art. 173, inc. I.

Expirado o prazo, considera-se realizada tacitamente a homologação pelo Fisco, de maneira que essa homologação tácita tem natureza decadencial.

Aplicável ao caso concreto, deve ser citada a seguinte súmula:

*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.*

Eis o entendimento do STJ, em sede de recurso repetitivo:

*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 (Alberto 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.*

*(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)*

No caso vertente, a existência de recolhimentos parciais está corroborada na informação fiscal colhida em sede de diligência. Outrossim, o relatório fiscal não registra a existência de dolo, fraude ou simulação.

Por tais razões, o prazo decadencial é aquele do art. 150, § 4º, e não do art. 173, inc. I, como equivocadamente decidido em primeira instância.

Logo, como o lançamento ocorreu em 27/08/2008 (vide Auto de Infração), estão decaídas as competências anteriores a agosto de 2003, ante o transcurso de prazo superior a cinco anos do fato gerador até o lançamento.

Cabe esclarecer que a competência agosto de 2003 não está decaída, pois o seu fato gerador (prestação de serviço/mês em que for devida a remuneração) somente se encerrou depois do dia 27 daquele mês.

#### 4 No mérito

##### 4.1 DA NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA

Deve ser enfrentada, primeiramente, a tese segundo a qual, como os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade constitucional, nem mesmo seria necessária a existência de acordo. Isso porque tal tese é prejudicial às demais.

A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal.

Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

*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;*

Como se conclui pela leitura do texto, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois expressamente atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação.

A própria execução da norma constitucional e o estabelecimento dos requisitos necessários para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, e a sua consequente desvinculação da remuneração, indubitavelmente dependiam da regulamentação mediante lei.

O STF e o STJ, a propósito, compartilham de igual entendimento, como se pode ver, respectivamente, no RE 505.597/RS e no AgRg no AREsp 95.339/PA.

No plano infraconstitucional, a regulamentação atual está na Lei nº 10.101/2000, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências”. Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

É inquestionável, pois, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, devendo sim ser objeto de acordo mediante comissão paritária, acordo coletivo ou convenção coletiva.

Nesse quadro, equivocou-se a recorrente.

#### 4.2 DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS

Outra tese recursal prejudicial às demais é aquela segundo a qual a recorrente não poderia ser cobrada pela ausência de recolhimentos das contribuições devidas pelos segurados.

Afirma-se sua natureza prejudicial, porque o seu acolhimento implicaria a inexigibilidade do presente Auto de Infração, que abriga exatamente as contribuições devidas pelos segurados empregados.

Ocorre que a empresa é legalmente obrigada a descontar e arrecadar as referidas contribuições, conforme preceitua a alínea "a" do inc. I do art. 30 da Lei 8212/91.

Tal retenção e recolhimento é feito de forma definitiva pelo empregador em nome do empregado, não tendo natureza de mera antecipação, diferentemente, a propósito, do que ocorre com o imposto de renda pessoa física, o qual pode estar sujeito ao ajuste através da declaração de rendimentos, sujeitando-se, conforme o caso, às conclusões do Parecer Normativo COSIT 01/2002<sup>1</sup>, o qual pode excluir a responsabilidade da fonte pagadora após determinado período.

Acrescente-se, por fim, não ser possível acolher a tese de inconstitucionalidade suscitada em sede de defesa e recurso, diante do óbice retratado na Súmula CARF nº 2:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Quer dizer, a verificação de que a norma seria inconstitucional exacerba a competência originária desta Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

#### 4.3 DO ACORDO PRÉVIO

Uma das acusações comuns a ambos os acordos (Categorias Seniores, Executivos e Dirigentes e Categorias Horistas e Mensalistas) e em todos os anos é a inexistência de acordo prévio ao período de aquisição.

Como dito, em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo.

É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

---

<sup>1</sup> [...]

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

[...]

*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:*

Todavia, a legislação realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação.

É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos.

No caso concreto, os acordos foram formalizados via comissão paritária (na qual há representantes de ambas as partes) e acordo coletivo, sendo falho o raciocínio segundo o qual os trabalhadores não teriam conhecimento das regras necessárias ao direito de participação nos lucros ou resultados.

E não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra constitucional.

A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Como bem destacado pela recorrente, a propósito, a Constituição incentivou e estimulou as empresas a implementarem planos de tal natureza, como se observa textualmente no § 4º do art. 218 da Constituição. Isto é, a par do estímulo constante do art. 7º, a Lei Maior dedicou outro dispositivo ao tema:

*Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)*

*§ 4º A lei **apoiará e estimulará** as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que **assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.** (destacou-se)*

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador.

Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"*<sup>2</sup>.

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa.

Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais.

E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior.

O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

*1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.*

*2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.*

*3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.*

*4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal.*<sup>3</sup>

Deve ser abandonado, pois, o rigor interpretativo e o eventual formalismo exacerbado, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador.

Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o acordo devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

<sup>2</sup> Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277.

<sup>3</sup> Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, embora fosse até possível diante da Lei nº 10.101/2000, não é a mais legítima, vislumbrando-se, ademais, outra interpretação igualmente legítima.

Cria, também, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*” –; e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, sem indicar previamente a qual marco temporal) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular (como tem desestimulado) a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não há qualquer necessidade de se declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 10.101/2000, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, eleger-se aquela mais adequada ao texto constitucional.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)*

Esta Turma também vinha trilhando esse mesmo caminho, conforme se vê no acórdão nº 2402-005.262, de minha relatoria.

Logo, entende-se que o fato isolado de os acordos terem sido formalizados no transcorrer do período aquisitivo não é suficiente para descaracterizar os planos, mormente porque (i) sendo o produto das negociações entre a empresa e seus empregados, por comissão paritária ou por sindicatos, os planos obviamente são objeto de tratativas diversas, as quais também criam previsibilidade quanto às regras pertinentes ao cumprimento do acordado; (ii) ao imunizar os pagamentos a título de PLR, a Constituição visou a incentivar a sua concessão pelas empresas, propiciando a participação do trabalhador num crédito (lucros ou resultados) a



que ele naturalmente não teria direito; e criando as condições materiais necessárias ao alcance da isonomia entre o dono do capital e o empregado; (iii) a lei ordinária não prevê, de forma extrema de dúvidas, que o plano deve ser formalizado antes do período aquisitivo; (iv) a criação de exigências exacerbadas apenas tem o condão de desestimular a concessão dos planos, o que contraria as finalidades constitucionais.

A propósito, caso fosse possível adotar-se o raciocínio da fiscalização, ter-se-ia que considerar como irregular o acordo de fls. 251/259 do PAF 19515.004118/2008-09, o qual, relativo ao ano de 2003, foi assinado já em 02 de janeiro daquele ano, o que indubitavelmente contraria a razoabilidade.

Em sendo assim, serão examinados os demais requisitos legais que, no entender do agente autuante, a recorrente teria descumprido.

#### 4.4 DO ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - CATEGORIAS SENIORES, EXECUTIVOS E DIRIGENTES

Serão analisadas abaixo as demais infrações alegadamente cometidas pela empresa, que ensejaram a descaracterização dos planos relativos às categorias seniores, executivos e dirigentes.

##### 4.4.1 *Da inexistência de acordo para o ano de 2005*

A inexistência de acordo para o ano de 2005 é expressamente admitida pela recorrente em sede de impugnação e recurso (PAF 19515.004118/2008-09, fls. 463 e 1071), sendo que a tese recursal, nesse ponto, é que a Constituição não teria exigido a apresentação de acordo.

Tal tese, todavia, já foi decidida e rechaçada em tópico específico ("Da norma de eficácia limitada"), negando-se provimento ao recurso voluntário a esse respeito.

##### 4.4.2 *Do acordo de 2004*

De acordo com a autoridade fiscal, o acordo de 2004 só tem as assinaturas de um representante da empresa e de um representante dos empregados.

Ocorre que, já em sede de impugnação (PAF 19515.004118/2008-09, fls. 554/561), a recorrente trouxe aos autos o acordo do ano de 2004, idêntico àquele juntado no transcorrer da fiscalização, mas devidamente assinado pelos representantes da empresa e de todos os empregados.

Em sendo assim, a acusação fiscal é improcedente neste ponto.

##### 4.4.3 *Dos acordos sem autenticação*

Segundo a autoridade autuante, com exceção do acordo de 2003, os demais foram entregues sem autenticação.

Na dicção do art. 212 do Código Civil, salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante confissão, documento, testemunha, presunção ou perícia.

A participação nos lucros ou resultados, por expressa previsão da Lei 10101, deve ser provada mediante documento (o que exclui, a princípio, os outros meios probatórios relacionados no Código Civil), uma vez que o seu art. 2º, § 1º, expressamente alude aos "*instrumentos decorrentes da negociação*", os quais, ainda, deverão contar com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e adjetivos.

Igualmente se estabelece, demonstrando-se a indubitável necessidade de produção documental, que o instrumento de acordo será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Ocorre que a Lei 10101 não exige nenhuma outra formalidade especial, senão aquelas arroladas no seu art. 2º, dentre as quais não se encontra a necessidade de autenticação.

Portanto, é aplicável ao caso a norma do art. 107 do Código Civil, segundo a qual a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

Corroborando esse entendimento, o art. 219 do Código preleciona que as declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, o que decorre do próprio princípio da boa-fé objetiva.

Significa dizer que os acordos devidamente assinados pelas partes provam, efetivamente, e até demonstração em contrário, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, de maneira que a eventual falta de autenticação dos documentos não poderia prejudicar nem a citada participação e nem os efeitos tributários dela decorrentes. Expressando-se de outra forma, e na dicção legal, o fato jurídico participação nos lucros ou resultados foi provado através dos documentos juntados pelo sujeito passivo, para todos os fins e efeitos de direito, de modo que a eventual desclassificação da verba dependeria do eventual descumprimento de outros requisitos legais.

De toda forma, os acordos juntados na impugnação (fls. 499 e seguintes) e aquele juntado às fls. 1125/1128 do PAF 19515.004118/2008-09 estão autenticados.

#### 4.4.4 *Da inexistência de negociação*

No entender do agente fiscal, os acordos não foram objeto de negociação, uma vez que não foram apresentadas as atas de reuniões e de eleições das comissões de empregados.

Como anteriormente alegado, entretanto, sendo o produto ou o resultado das negociações entre a empresa e seus empregados, seja por comissão paritária, seja por sindicatos, os planos obviamente são objeto de tratativas, as quais também criam previsibilidade quanto às regras pertinentes ao cumprimento do acordado.

Noutro giro verbal, os acordos são as materializações das negociações entre as partes; e a exigência das atas de reuniões e de eleições ignoram a circunstância de que qualquer negócio jurídico é justamente um acordo entre duas ou mais pessoas com o fim de criar, modificar ou extinguir uma relação jurídica predominantemente patrimonial. Isto é, a manifestação de vontade das partes envolvidas é um pressuposto de existência do próprio negócio jurídico (não é nem requisito de sua validade, pois os requisitos de validade são aqueles estabelecidos no art. 104 do Código Civil), de forma que não se pode alegar que os acordos não foram objeto de negociação.

Improcede, pois, a acusação fiscal nesse tocante.

#### 4.4.5 *Da participação de um representante indicado pelo sindicato*

De acordo com o relatório fiscal, não houve a participação de um representante indicado pelo sindicato.

A esse respeito, a recorrente se arvora no suposto doc. 5 da defesa, que seria uma declaração firmada pela entidade, confirmando a sua participação.

Todavia, e como destacado no acórdão recorrido, não consta a referida declaração nos autos. A par disso, os instrumentos não estão assinados por um representante indicado pelo sindicato e sequer contêm a sua qualificação ou aludem à sua participação.

Em sendo assim, a recorrente não demonstrou que a comissão escolhida pelas partes estava realmente integrada por um representante sindical, o que infringe o disposto no inc. I do art. 2ª da Lei, inclusive com a redação anterior à Lei 12823/2013.

E a infringência cometida pelo sujeito passivo não é meramente formal, pois, como destacado pelo recorrente, a participação sindical tem a finalidade de proteger os trabalhadores de eventuais negociações desfavoráveis.

Diante disso, deve ser negado provimento ao recurso voluntário, o que implica a manutenção do Auto de Infração quanto ao lançamento das contribuições incidentes sobre os valores pagos às categorias seniores, executivos e dirigentes.

Como este relator poderá ser vencido neste ponto, serão enfrentadas as demais teses recursais.

#### 4.4.6 *Da inexistência de regras claras e objetivas*

No entender do agente autuante, os acordos não têm regras claras e objetivas.

A DRJ compactuou do mesmo entendimento, afirmando que os documentos anexados pela empresa revelariam que os critérios comportamentais seriam de avaliação subjetiva.

No entanto, a clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação quanto ao estabelecimento de critérios de comportamento, cuja avaliação não é necessariamente subjetiva.

Analisando-se o caso concreto, o melhoramento contínuo, a assunção de responsabilidade e risco, o impacto econômico, a integração e mesmo o comprometimento pessoal podem, sim, ser aferidos de forma objetiva, ainda que dependam do sacrifício pessoal do avaliado.

Situando a questão fora do caso vertente, vale citar que os famosos testes de avaliação do quociente de inteligência, tais como a Escala de Inteligência Wechsler para Adultos (WAIS - Wechsler Adult Intelligence Scale) e a Escala de Inteligência Wechsler para Crianças (WISC - Wechsler Intelligence Scale for Children), consistem justamente numa bateria pré-determinadas de testes e sub-testes para a avaliação clínica da capacidade intelectual dos indivíduos, dentro de parâmetros objetivos anteriormente definidos nas escalas.

A par das escalas de avaliações cognitivas, também existem, exemplificativamente, escalas de avaliações comportamentais para identificação de habilidades sociais, de dificuldades comportamentais, de sintomas de transtornos psiquiátricos e psicológicos, de competências acadêmicas, *etc*, que igualmente fornecem dados quantitativos, qualitativos e objetivos a respeito das competências comportamentais das pessoas<sup>4</sup>.

Muitas empresas adotam um sistema de avaliação por competências, havendo inúmeros artigos acadêmicos a esse respeito disponíveis na internet<sup>5</sup>.

Isto é, a psicologia revela que comportamentos podem sim ser mensurados de acordo com critérios objetivos de análise, a exemplo das escalas acima mencionadas e da avaliação por competências.

A eventual subjetividade do comportamento não exclui a objetividade de sua mensuração e avaliação, inclusive para efeito de fixação das regras da PLR. Isso equivaleria a ignorar a ampla experiência da psicologia comportamental e da neuropsicologia sobre o assunto, bem como a gestão de recursos humanos no cotidiano das empresas.

Examinando-se os documentos anexados aos autos, observa-se que as regras eram sim claras e objetivas, além de serem simples e de fácil mensuração.

Os documentos de fls. 615 e seguintes do PAF 19515.004118/2008-09 ainda demonstram que tais comportamentos foram constantemente avaliados por um superior, denotando, nesse ponto, a seriedade e o cumprimento das normas do programa.

O cumprimento de prazos, a atenção aos custos, a eficiência no trabalho, dentre outras regras ali estabelecidas, são dotadas de objetividade e clareza.

E mais, além de critérios comportamentais, igualmente foram adotados outros critérios de mensuração e avaliação, com diferentes atribuições de pesos.

Em suma, as regras eram sim claras e objetivas.

#### 4.5 DA CONCLUSÃO SOBRE OS ACORDOS DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - CATEGORIAS SENIORES, EXECUTIVOS E DIRIGENTES

Em suma, a recorrente não demonstrou que a comissão escolhida pelas partes estaria integrada por um representante sindical, de forma que, muito embora tenham sido cumpridos os demais requisitos legais, deve ser negado provimento ao recurso voluntário, o que implica a manutenção do Auto de Infração quanto ao lançamento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a essas categorias.

#### 4.6 DO ACORDO COLETIVO DE TRABALHO - CATEGORIAS HORISTAS E MENSALISTAS

##### 4.6.1 *Da inexistência de acordo original*

Tal acusação nem mesmo foi analisada pela DRJ e o fato é que, à exceção do acordo coletivo de 2003, todos os demais estão autenticados.

<sup>4</sup> <http://www.scielo.br/pdf/ptp/v25n2/a16v25n2>, acesso em 16 de outubro de 2017.

<sup>5</sup> [https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as\\_sdt=0&as\\_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA](https://scholar.google.com.br/scholar?q=avalia%C3%A7%C3%A3o+por+competencias&hl=pt-BR&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwj64-CEifXWAhULIZAKHeZrArcQgQMILjAA), acesso em 16 de outubro de 2017.

De toda forma, e como afirmado e demonstrado em tópico anterior, a autenticação nem é mesmo necessária, improcedendo a acusação fiscal a esse respeito.

#### *4.6.2 Do acordo de 2002*

A acusação fiscal, mantida pela DRJ, é de que o acordo de 2002, apresentado em duas cópias, contém uma versão com a data de julho de 2002, mas sem as assinaturas do sindicato e da comissão; e a outra assinada, mas sem data.

Entende-se, entretanto, que a inexistência da data de assinatura do acordo coletivo de fls. 271/279 do PAF 19515.004118/2008-09, o qual está assinado por todas as partes envolvidas, inclusive pelo sindicato e pela comissão, está sanada pela cópia de fls. 281/289, a qual está devidamente datada.

Não há nenhuma circunstância nos autos que possa descredibilizar tais documentos, maculando-os, por exemplo, de inidoneidade ou de má-fé, de forma que, no entender deste relator, eles devem ser aceitos como prova da pactuação da PLR.

#### *4.6.3 Do acordo de 2003*

A acusação de que o acordo coletivo de 2003 não estaria assinado pelo sindicato nem mesmo foi objeto de decisão pela DRJ, uma vez que o acordo juntado na impugnação está sim firmado pela referida entidade, não havendo qualquer infringência nesse tocante.

#### *4.6.4 Do acordo de 2004*

Da mesma forma que o acordo de 2003, o acordo de 2004 está firmado por todas as partes legitimadas, não subsistindo qualquer ilegalidade.

#### *4.6.5 Da inexistência de verificação do cumprimento do acordado*

Nos dizeres do relatório fiscal, apesar de os acordos terem estipulado regras objetivas, conforme determina a lei, não foi possível a verificação do cumprimento do acordado.

O mesmo entendimento foi seguido pela instância julgadora de primeira instância.

No entanto, veja-se que o sujeito passivo anexou à sua defesa administrativa (PAF 19515.004118/2008-09, fls. 562 e seguintes) as planilhas demonstrativas da mensuração das regras da PLR, o que, em verdade, sequer foi objeto de análise pela Delegacia de Julgamento.

Em sendo assim, igualmente improcede a acusação fiscal.

#### *4.6.6 Do recebimento de quantias em valores acima do estipulado*

Por fim, e segundo o agente autuante, alguns empregados receberam quantias acima do que teria sido estipulado nos acordos.

No entender da DRJ, tal circunstância desvirtuaria a PLR.

Ocorre que o adimplemento de valores excedentes a alguns empregados não pode desnaturar todos os planos, mas sim implicar a desconsideração, como lucros ou resultados, apenas dos montantes em excesso.

Dito de outra forma, as quantias pagas em conformidade com os acordos são lucros ou resultados, não se podendo descaracterizar toda a participação em decorrência de irregularidades isoladas.

É óbvio que, se a autoridade administrativa tivesse demonstrado que os programas teriam a finalidade de mascarar o pagamento de remuneração, concluir-se-ia de maneira diversa (vide art. 3º da Lei 10101).

Mas afastar toda a participação com base em irregularidades esparsas é um rigorismo incompatível com a Constituição, a qual visa a incentivar a concessão de planos de tal natureza.

E nem mesmo a lei regulamentadora contém qualquer disposição que chancelo o entendimento da DRJ, devendo ser provido o recurso nesse particular.

#### 4.7 DA CONCLUSÃO SOBRE OS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO - CATEGORIAS HORISTAS E MENSALISTAS

Em suma, os pagamentos efetuados em consonância com os acordos coletivos não devem compor a base de cálculo do lançamento, de forma que o recurso deve ser provido nesse tocante.

#### 4.8 DAS GRATIFICAÇÕES ESPECIAIS

Segundo a recorrente, ao efetuar os pagamentos das referidas gratificações, ela teria lançado tais valores como PLR, razão pela qual pareceria que alguns funcionários teriam recebido valores maiores do que o previamente acordado a este título.

Contudo, e como esclarecido no relatório fiscal, tais gratificações foram objeto de lançamento em outro Auto de Infração.

Desta forma, os recebimentos de quantias superiores ao estabelecido a título de PLR não o foram a título de gratificações especiais, as quais, por sua vez, compuseram a base de cálculo de outro lançamento.

Não havendo qualquer prova, por parte do sujeito passivo, de que a fiscalização teria feito incidir, neste auto, contribuições sobre as tais rubricas, deve ser negado provimento ao recurso neste tópico.

### 5 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER do recurso voluntário para:

(a) REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento;

(b) ACOLHER parcialmente a preliminar de decadência, para reconhecer como decaídas as contribuições cujos fatos geradores sejam anteriores a agosto de 2003;

(c) DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os pagamentos efetuados em consonância com os acordos coletivos de trabalho.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

## Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as razões aduzidas no voto do i. Relator, com relação à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, sobretudo no que diz respeito aos acordos coletivos de trabalho das categorias horistas e mensalistas, entendo que a análise da legislação afeta ao tema deve conduzir a conclusão diversa. A respeito das demais matérias objeto da lide, acompanho o entendimento consignado no voto vencido.

De se ressaltar que aqui não será feita qualquer análise a respeito das categorias seniores, executivos e dirigentes visto não haver discordância quanto as conclusões advindas do voto vencido que negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento no que se refere à incidência das contribuições lançadas sobre os valores pagos a título de PLR a tais categorias. O exame aqui empreendido se deterá à PLR atribuída às categorias horistas e mensalistas.

A alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 excluiu da base de incidência das contribuições previdenciárias as importâncias pagas a título de PLR, desde que em observância ao disposto em norma especificamente editada para regular a matéria. Vejamos:

*Art. 28 [...]*

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

*[...]*

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

*[...] (Grifou-se)*

Nos termos do **caput** e do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.101/2000, norma que disciplina o pagamento da PLR, tem-se que:

*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.*

Vale mencionar, de início, que a participação nos lucros ou resultados, como instrumento de integração entre capital e trabalho, tem por escopo o incentivo à produtividade dos trabalhadores. Assim, como forma de incrementar seus resultados, a empresa oferece uma retribuição pecuniária com finalidade de estimular o aumento do desempenho de seus empregados.

Nos termos da legislação em espeque, para que os valores pagos a título de PLR não sejam alcançados pelas exações previdenciárias os instrumentos decorrentes das negociações havidas entre patrões e empregados devem, dentre outros, conter:

- a) regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos trabalhadores;
- b) mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;
- c) periodicidade de distribuição;
- d) período de vigência; e
- e) prazos para revisão do acordo.

De outra parte, da leitura dos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 constata-se que a norma infraconstitucional não buscou detalhar as características dos acordos a serem celebrados, atribuindo essa tarefa às partes envolvidas no processo negocial. Exemplificativamente foram indicados como parâmetros para o pagamento de PLR:

- a) a estipulação de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos.

Impende ressaltar que esses parâmetros são facultativos, ou seja, para a definição dos direitos substantivos da PLR e das regras adjetivas há de prevalecer a livre negociação, sendo que as regras estabelecidas devem, de conformidade com a lei, ser claras e objetivas.

Veja-se que os atores envolvidos gozam de certa liberdade para a estipulação dos critérios e condições para o pagamento da PLR. Contudo, a objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 além de se apresentarem como forma de viabilizar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, garantindo que não haja dúvidas tendentes a dificultar ou impossibilitar cumprimento do que fora acordado, inibem o pagamento de valores denominados inadequadamente de participação nos lucros ou resultados em substituição à remuneração de empregados.



Todas essas razões evidenciam a imprescindibilidade de pactuação prévia, visto não se vislumbrar a hipótese de que os trabalhadores possam despendar esforços adicionais para alcançar determinados objetivos com vista à percepção da parcela paga a título de PLR sem conhecer os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, os programas de metas, resultados e prazos ou outros critérios que possam vir a ser estabelecidos para a percepção da dessa vantagem pecuniária. Aliás, é exatamente nesse sentido o entendimento que vem prevalecendo na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se pode extrair do Acórdão nº 9202-006.218, de 28/11/2017:

*E por isso, a importância da pactuação prévia, eis que somente ciente do que deve ser alcançado como objetivo para que receba o bônus do seu empenho é que vai implementar o esforço necessário para tanto.*

*A inexistência de regramento claro e objetivo desvirtua a natureza da rubrica. A Lei nº 10.101/2000 exige que do acordo constem os “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado*

*Na seqüência do raciocínio, por óbvio, as condições pertinentes ao plano de PLR, devem estar concluídas e ser científicas aos trabalhadores em período prévio à apuração dos objetivos pactuados entre as partes, de maneira que o empregado tenha o conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado para fazer jus ao ganho anunciado na negociação coletiva. (Grifou-se)*

Assevere-se que o entendimento aqui exarado nem de longe tem relação com interpretação criativa e muito menos representa a instituição de pré-requisito não previsto em lei. Trata-se de conclusão por demais evidente de que não há como se despendar energia para alcançar um objetivo do qual não se tem conhecimento. Parece-me deveras óbvio que embora a lei não tenha estabelecido uma data limite para a formalização das negociações relacionadas à PLR, não há como se considerar que os instrumentos destinados ao pagamento desse benefício possam ser pactuados após o início do período destinado a aquisição do direito. Do mesmo modo, não é razoável se supor que, por participarem direta ou indiretamente do processo de negociação, os trabalhadores possam ter conhecimento das diretrizes gerais dos planos antes mesmo da celebração dos acordos respectivos.

De se observar que, ao possibilitar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresas, a Constituição Federal não instituiu um direito em detrimento de outros. Admitir a hipótese de pagamento de PLR sem que as regras para tal sequer estejam previamente estabelecidas significaria possibilitar a substituição do salário do trabalhador por valores pagos a esse título em detrimento de inúmeros outros direitos sociais e previdenciários previstos no art. 7º da CF/1988, uma vez que a participação nos lucros ou

resultados é desvinculada da remuneração que é a base sobre a qual incidem esses outros direitos constitucionalmente estabelecidos.

Quanto a disposição contida no § 4º do art. 218 da CF/1988 sobre o apoio e estímulo legal que se deve dar as empresas que pratiquem “*remuneração que assegure[m] ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho*”, cabe ressaltar que referido dispositivo não veicula imunidade de quaisquer espécies tributárias, além de depender de lei para sua regulamentação. E mais, a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estimula essa forma de remuneração, desde que o pagamento seja feito de acordo com a lei que trata especificamente da PLR, o que não se observa no caso concreto.

Dito isso, entendo que a ausência de pactuação prévia, por si só, afasta a incidência da regra isentiva inserta na Lei de Custeio da Seguridade Social, o que impõe o pagamento de contribuições previdenciárias em relação valores pagos a título de PLR sem a observância desse requisito.

No que se refere aos acordos coletivos de trabalho relativos às categorias horistas e mensalistas, o Relatório Fiscal esclarece que todos aqueles abrangidos no lançamento em questão apresentam datas de assinatura muito posterior ao início do período de aferição. Nos termos do relato Fiscal:

*27. Outra questão observada foi a data de assinatura dos acordos da PLR. O período de apuração dos resultados está compreendido entre os meses de janeiro e dezembro, mas os acordos foram assinados após o início do período de aferição dos resultados, em data próxima ao estipulado no acordo para pagamento da primeira parcela do PLR, como segue:*

*PLR 2002: assinado em 01/07/2002 – 1ª parcela a ser paga até 30/07/2002*

*PLR 2003: assinado em 06/06/2003 – 1ª parcela a ser paga até 15/07/2003*

*PLR 2004: assinado em 22/07/2004 – 1ª parcela a ser paga até 23/07/2004*

*PLR 2005: assinado em 22/07/2005 – 1ª parcela a ser paga até 29/07/2005*

Conforme restou consignado acima, a inobservância desse requisito (pactuação prévia) vai de encontro ao regramento contido na Lei nº 10.101/2000 e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas sob a denominação de PLR. Nesse ponto, verifica-se acertado o entendimento da autoridade autuante segundo o qual:

*28 Desta forma fica evidente que os empregados desconheciam as regras para concessão da PLR durante os primeiros meses de vigência do acordo. O pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. O seu objetivo é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos. Ora, se o empregado não sabe de antemão se terá direito à participação no lucro ou resultado, desconhece as metas e os mecanismos de aferição, o pagamento*

*destes valores não lhe proporciona comprometimento com a empresa e a percepção de que seu trabalho contribui diretamente para o resultado por ela alcançado.*

*29. Por todo o exposto, concluímos que as parcelas pagas aos empregados ocupantes das categorias seniores, executivos e dirigentes e para as categorias horistas e mensalistas a título de PLR no período de 01/2003 a 12/2005, não estão isentas do pagamento de contribuições previdenciárias, pois não foram seguidas as exigências da Lei 10.101/2000.*

## **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, exclusivamente para reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em competências anteriores a agosto de 2003.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho