



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16327.720671/2012-90  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-007.943 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 17 de junho de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 - LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras 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, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## **Relatório**

Trata-se de lançamento por meio do qual se exige Contribuições Sociais a cargo da empresa, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2008, 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 multa pelo descumprimento de obrigação acessória (Debcads 37.320.904-5, 37.320.905-3 e 37.320.587-2).

Nos termos do relatório fiscal de fls. 59 e seguintes, entendeu que parte dos valores título de Participação nos Lucros e Resultados, estariam sujeitas à tributação haja vista que os planos firmados pela empresa não cumpriram os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00, valendo destacar as imputações constantes do relatório fiscal de fls. 302 e seguintes:

*9 - Do acordo firmado em 17/01/2007 destacamos as seguintes cláusulas:*

...

### *CLÁUSULA NONA - VIGÊNCIA*

*Vigorará o presente acordo de 01/01/2006 a 31/12/2006, estendendo os seus efeitos até a data do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados que tem como base o exercício de 2006, não configurando precedente para exercícios posteriores.*

*A data de assinatura do acordo não atendeu aos requisitos do inciso II, do §1º do Art. 2º da Lei 10.101, de 19.12.2000; o acordo foi firmado depois de transcorrido o período aquisitivo, qual seja, de 01/01/2006 a 31/12/2006.*

...

### *10- Dos Fatores de Avaliação*

...

*Em nenhum momento, do acordo ou do anexo, ha menção dos parâmetros relativos aos resultados da empresa, das áreas de atuação e do desempenho individual, dos níveis e competências a serem avaliadas; ou seja, não estão definidos quais os resultados almejados. Foram definidos os fatores a serem avaliados, porém, não há definição dos parâmetros a serem atingidos, assim como a forma de aferição de tais fatores.*

...

*12 - Do acordo firmado em 25/09/2007 destacamos:*

*Neste acordo as Cláusulas são iguais às cláusulas do acordo de 2006, exceção à seguinte cláusula:*

### CLÁUSULA NONA - VIGÊNCIA

*Vigorará o presente acordo de 01/01/2007 a 31/12/2007, estendendo os seus efeitos até a data do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados que tem como base o exercício de 2006, não configurando precedente para exercícios posteriores.*

...

*A assinatura do acordo ocorreu em 25 de setembro de 2007. Portanto, a assinatura do acordo com o conseqüente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreu muito após o início de vigência dos mesmos, isso nos leva a crer que ao funcionário basta executar a sua rotina determinada pela administração, haja vista que na data de assinatura do acordo já havia transcorrido 9 (nove) meses do ano.*

...

#### **13 - Dos valores a pagar previsto nos acordos:**

...

*Da análise das tabelas percebe-se que, mesmo já avaliado, o trabalhador está sujeito a novo critério de definição do valor a receber, pois a tabela indica para cada pontuação um multiplicador mínimo e um máximo. Entretanto, não há definição de qual multiplicador será utilizado, se mínimo, intermediário ou máximo.*

*Ademais, o que embasaria o pagamento de uma PLR que corresponde a 30 vezes o valor do salário base de um empregado? É consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam, que são estipuladas pelos controladores e administradores e não discutidas entre empregador e comissão de empregados. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta PLR paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa resta evidenciada a existência de complementação da remuneração. Anexa planilha comparando o valor da PLR anual com o salário base.*

...

#### **14 - Da semelhança do acordo com remuneração variável**

*Nos acordos firmados pelo BNP, de PPR, constam parâmetros utilizados na definição de remuneração variável, ou seja, são parâmetros que só dependem da competência, vontade e capacidade individual (resultado individual, competência e comportamental) cujo maior interessado é o próprio empregado. Já os objetivos de um Programa de Participação nos Resultados, devem visar a empresa como um todo e não o individual.*

O lançamento foi mantido pela Delegacia de Julgamento, tendo sido apresentado Recurso Voluntário.

Originalmente pautado para a sessão de 09.12.2015, o julgamento foi convertido em diligência pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Foi determinada a remessa dos autos à unidade de origem para verificação acerca da existência de pagamento parcial, nos termos da Súmula CARF nº 99, informação relevante para definição da ocorrência da extinção de parte do crédito tributário para regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

Em resposta (fls. 672) a autoridade competente se manifestou pela existência de pagamento no período de janeiro a maio de 2007, inclusive.

Com essa informação, em novo julgamento, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. Concluiu o Colegiado pela decadência parcial do lançamento em relação às competências ocorridas até 04/2007, e no mérito afastou a incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de PLR. O acórdão 2402-005.275 recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA CARF Nº 99. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.*

*O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*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.*

*A não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa pressupondo a observância requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.*

*A norma do inciso XI, do artigo 7º da CF tem como objetivo 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, o que importa é que o trabalhador saiba de que forma irá se beneficiar, sendo seus interesses protegidos pelos órgãos sindicais.*

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

*Recurso Voluntário Provido.*

Contra decisão a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração o qual foi rejeitado pelo Colegiado recorrido por meio do acórdão 2402-006.101 (fls. 740/745), oportunidade em que se entendeu pela inexistência da omissão apontada. Em tempo, foi interposto recurso especial admitido nos termos do despacho de fls. 759/765.

Com base nos acórdãos paradigmas n.º 9202-004.307 e 9102-005.704, devolve-se a este Colegiado a discussão acerca “necessidade de que o acordo seja celebrado antes do período de apuração”. Defende a Recorrente que para o fiel cumprimento da Lei n.º 10.101/2000 devem os acordos de PLR serem assinados em data anterior aos respectivos períodos de referência.

Intimado o Contribuinte apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do julgado por seus próprios fundamentos, destacando ainda que ao caso deve-se aplicar o art. 24 da LINDB - Lei n.º 13.655/2018, uma vez que a jurisprudência majoritária administrativa sobre o tema na época dos fatos não exigia a assinatura do acordo em data anterior ao período de referência.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos para sua admissibilidade razão pela qual, ratificando o despacho de fls. 759/765, dele conheço.

Deve este Colegiado se manifestar acerca do cumprimento dos requisitos previstos na Lei n.º 10.101/00 para classificação de verba como decorrente do pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa, notadamente definir sobre limites relacionados à data da assinatura dos respectivos acordos em face da redação da Lei n.º 10.101/2000.

O direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal que expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração condicionado, no entanto, tal classificação aos requisitos de lei específica:

*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 8.212/91, em seu art. 28, §9, alínea ‘j’, regulamenta a matéria também de forma limitada:

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

...

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

...

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

Provocado a se manifestar sobre os citados dispositivos legais e seus efeitos, o Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário n.º 393.764-2/RS, concluiu que o art. 7º é norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego, o art. 28, §9º, alínea 'j', somente passou a produzir efeitos a partir da publicação da Medida Provisória (MP) n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei n.º 10.101/00. A partir deste marco legislativo passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição dos empregados.

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*".

Essa liberdade negocial foi recentemente ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) pela Reforma Trabalhista da Lei n.º 13.467/17, valendo mencionar o art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, considerando que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/00, no meu entender, 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 observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais, o acordo deve trazer regras claras e objetivas de livre eleição pelas partes já que os incisos do §1º do art. 2º são meras sugestões.

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 ratificada pelo sindicato. O juízo de valor acerca do que seriam regras claras e objetivas fica restrito ao entendimento das partes interessadas, pensamento diverso levaria a uma interpretação extremamente subjetiva da fiscalização acarretando insegurança jurídica.

Agora, vale destacar, que embora essas regras possam ser livremente estabelecidas pelas partes não podemos esquecer o limite imposto pela lei, qual seja, promover a integração entre capital e trabalho e considerando que para tanto sua função é incentivar os colaboradores a comprometer-se cada vez mais com os objetivos da empresa gerando melhores resultados, é decorrência lógica o raciocínio de que as regras para serem claras, objetivas e passíveis de aferição ao longo do período devem ser conhecidas previamente pelas partes.

Tal entendimento é extraído do já citado art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/00, afinal exige-se que além das regras claras, os instrumentos decorrentes da negociação deverão trazer mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Esse importante requisito material do Plano de PLR viabiliza que o empregado acompanhe a concretização do acordo e tenha condições de avaliar se terá direito à PLR e em qual montante.

E quanto a este tema, me filio a corrente para o qual a Lei nº 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras. Diante disto, considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, nos parece razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcelas, desde que haja nos autos comprovação do início das negociações e ainda que as regras eram de conhecimento das partes, ainda que não formalizadas - como ocorre na repetição de planos padrões ao longo dos anos. Até o pagamento, nestas circunstâncias, o empregado poderá questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

E isto ocorre nos autos. No presente caso ambos os acordos convencionaram o pagamento para o mês de março do ano seguinte ao período de referência (PLR 2006, pagamento até 02.03.2007 - fls. 154 e PLR 2007, pagamento até 03.03.2008 - 214). Quanto ao conhecimento prévio das regras, vale citar o entendimento externado pelo próprio acórdão recorrido:

*26. Quanto à assinatura dos acordos, a empresa, por sua vez, ressalta que não é a data da assinatura dos acordos que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes, pelo contrário, evidencia o acordo final que chegaram após todo o trâmite imposto pela legislação.*

*27. E nessa questão entendo que razão assiste ao contribuinte, isto porque, compulsando os autos é possível constatar que os pagamentos realizados a título de participação nos lucros e resultados (PLR) observaram a determinação legal no que tange a pactuação prévia, consta nas folhas 423 a 428, plano de pagamento de PLR referente ao ano de 2005, ou seja, anterior a data do presente lançamento, o que revela que a empresa já possuía acordos de PLR, e que, notadamente seus empregados tinham conhecimentos das regras quanto verbas pagas a esse título não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*28. Na minha concepção, a forma adotada pela empresa, além de não encontrar óbice na legislação, não prejudicou o direito dos trabalhadores a ponto de viciar o programa de distribuição dos lucros. Isso porque, o período do presente lançamento compreende aos anos de 2007 e 2008. Todavia, a empresa desde o ano de 2005 já adotava seu plano de PLR, que conforme*

*documentos acostados nos autos eram de conhecimento de todos os seus empregados.*

*29. Do mesmo modo, no que se refere ao acordo firmado em 25/09/2007 (fls. 163/167), com período de vigência 01/01/2007 a 31/12/2007, observa-se a existência de negociação no mesmo ano de aferição, uma vez que o acordo foi firmado em setembro do mesmo ano.*

Portanto, considerando que há nos autos comprovação de que as negociações se iniciaram em data anterior ao pagamento, deve-se entender como cumpridas as regras previstas no art. 28, §9º, alínea j da Lei nº 8.212/91 e Lei nº 10.101/00. Assim, sob os aspectos trazidos pelo recurso e com base nos elementos dos autos, pode-se afirmar que os pagamentos atenderam a finalidade essencial do instituto da participação dos lucros e resultados nos termos em que previsto na Constituição Federal.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias em relação a valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, cujo acordo para pagamento foi assinado após iniciado o período de aferição de metas e resultados.

Antes de adentrar a discussão acerca do mérito da matéria devolvida à apreciação desta CSRF, convém fazer algumas considerações a respeito do art. 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/2018, o qual, nos termos das Contrarrazões, indicaria que “*as orientações gerais da época dos fatos (em especial a jurisprudência administrativa) deverão ser levadas em consideração quando da revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma na esfera administrativa*”. Ainda de acordo com as Contrarrazões, a jurisprudência predominante à época dos fatos que ensejaram a autuação era majoritariamente no sentido da desnecessidade de pactuação dos instrumentos de PLR previamente ao período de apuração dos lucros e resultados o que, segundo a interpretação dada ao art. 24 da LINDB, impediria este Colegiado de alterar essa orientação em relação ao Recorrido.



A respeito do tema, reproduzo trecho do voto condutor do Acórdão n.º 9202-007.145, de 29/08/2018, da Lavra do Ilustre Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que reflete o meu entendimento a respeito do tema:

Não assiste razão ao Recorrente. O dispositivo claramente dirige-se ao controle interno de ato, contrato, ajuste, processou norma administrativa, daí dirigido às esferas administrativas, “controladoras ou judiciais”. Vale dizer, visa proteger a decisão de autoridade administrativa praticada conforme orientação vigente à época de sua prática.

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária. No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF – supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR.

Para isso existem outros instrumentos, como a súmula, à qual pode ser atribuída força vinculante, por ato do Ministro da Fazenda.

Registro, por fim, que a prevalecer a interpretação proposta pelo Recorrente – o que se admite apenas para argumentar – a regra valeria tanto para decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes. Isto é, jurisprudências predominantes num determinado sentido, favorável ou contrária aos interesses dos contribuinte, não poderia ser alterada posteriormente em relação a práticas realizadas durante a predominância dessa jurisprudência, o que configuraria, para o contribuinte prejudicado cerceamento de direito de defesa.

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito, existe as súmulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário.

Em vista disso, afasto o argumento trazido em sede de Contrarrazões a respeito da obrigatoriedade de observância das decisões que o Sujeito Passivo diz representar “*a jurisprudência majoritária administrativa sobre o tema à época dos fatos*”.

Retornando-se ao tema objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no intuito de contextualizar a discussão a seu respeito, tem-se as contribuições destinadas ao custeio

da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência as contribuições destinadas a seu custeio alcançam a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

À luz do que estabelece o texto constitucional, o inciso I do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 constituiu a base de cálculo das contribuições de empregadores para o Regime Geral de Previdência Social como sendo “*o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”. No mesmo sentido é o art. 28 da mesma lei ao instituir base de incidência das contribuições de empregados (salário-de-contribuição).

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

*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. (Grifou-se)*

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo da Lei Maior. Senão 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)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

***RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.Nº RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE 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.*

Tendo em conta o que se expôs até então e, não obstante o entendimento esposado nas contrarrazões quanto à desnecessidade de celebração de acordo antes de iniciado o período aquisitivo destinado à avaliação para a aferição do valor do benefício, não vejo como atribuir razão ao Sujeito Passivo.

O entendimento que tem prevalecido neste Colegiado a respeito do tema é de que o grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sinta-se estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu empenho resultará em incremento pecuniário. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do empregado se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

*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:*

*[...]*

*§ 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.*

*[...]*

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei n.º 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre o lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista não de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Por todas essas razões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados, durante o transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Ademais, a alegação de que os acordos de PLR aplicáveis ao período autuado seriam idênticos aos dos anos anteriores ou posteriores também não socorrem o Sujeito Passivo, eis que cada acordo é válido para o período nele definido e sua celebração deve observar invariavelmente os requisitos definidos em lei.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título meramente exemplificativo cito os acórdãos n.º 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018, 9202-006.979, de 20/06/2018, 9202-007.874, de 22/05/2019, 9202-007.938, 17/06/2019.

Por fim, convém ressaltar que há no Recurso Voluntário matérias que não foram objeto de apreciação pelo Colegiado *a quo* como i) ajuste da metodologia para a definição da multa mais benéfica; ii) majoração da multa de mora no tempo; iii) incidência de juros de mora sobre multa de ofício. Assim, mostra-se necessário o retorno dos autos ao colegiado de origem para a conclusão da análise do apelo do Contribuinte.

## **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho