



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

Processo n° 10380.010662/2007-07
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-003.787 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrentes DAKOTA NORDESTE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1999 a 31/03/2006

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

Quando se comprova a efetiva aferição do cumprimento das metas, descabem considerações acerca da natureza subjetiva dos critérios fixados nos acordos de PLR.

Recurso Voluntário Provido.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por voto de qualidade, em preliminar, manter a aplicação da regra de decadência no artigo 173, I do CTN, vencidos os conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que aplicavam o artigo 150, §4º do CTN; no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que, por maioria de votos, julgou procedente em parte o lançamento fiscal com ciência em 13/09/2007 de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e resultados da empresa. Restou no lançamento apenas as contribuições relativas ao mês de 03/2002.

Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA.

Com fulcro no art. 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, o Supremo Tribunal Federal - STF editou e publicou a súmula vinculante nº 8, cujo teor é no sentido de considerar inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Assim, no que diz respeito à decadência das contribuições destinadas à Seguridade Social, devem ser aplicados os prazos previstos no Código Tributário Nacional - CTN.

Para fins do cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento antecipado das contribuições referentes aos fatos geradores individualizados pela fiscalização, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURADOS EMPREGADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

De acordo com a Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, "j", a Participação nos Lucros e Resultados - PLR da empresa não integra o salário-de-contribuição apenas se paga ou creditada de acordo com lei específica. A lei em vigor é a Lei nº 10.101/00, cujos preceitos devem ser obedecidos para que não seja desconfigurada a PLR.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. EQUÍVOCO QUANTO AOS FATOS RELATADOS. NULIDADE.

Se para demonstrar a existência do fato gerador, houve equívoco na descrição dos fatos que compuseram o motivo relatado pelo Auditor Fiscal, deve ser declarada a nulidade do lançamento para o período em que ocorreu tal vício, que é de natureza material.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

Não deve ser acatado o pedido de perícia se os esclarecimentos suscitados nos quesitos formulados foram dirimidos em diligência, podem ser elucidadas pela análise dos elementos constantes nos autos ou não influíram na análise da questão.

...

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia e JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, MANTENDO EM PARTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD nº 37.042.207-4), para:

- a) exonerar o crédito tributário referente às competências 09/1999, 03/2000, 09/2000, 03/2001 e 09/2001 por as contribuições terem sido alcançadas pela decadência (R\$ 900.039,12, em valores consolidados em 04/09/2007);*
- b) considerar procedente o lançamento das contribuições da competência 03/2002, no valor de R\$ 492.655,42 (quatrocentos e noventa e dois mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e dois centavos), consolidado em 04/09/2007;*
- c) exonerar o crédito tributário para o período 07/2002 a 03/2006, por NULIDADE decorrente de VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL (R\$ 7.413.344,25, em valores consolidados em 04/09/2007).*

As razões para a incidência foram:

Anos de 1999 a 2001

- i. Nos acordos dos anos de 1999 a 2001 representantes dos empregados e do Sindicato da categoria, o item 3 trata de plano de metas a ser cumprido para que os empregados tenham direito ao pagamento da PLR. Os critérios utilizados são genéricos e subjetivos, impossíveis de serem aferidos posteriormente pela fiscalização, já que é levado em consideração um índice de organização e limpeza, pelo qual os empregados são avaliados por sua higienização, limpeza e apresentação pessoais e em relação à organização, higiene e limpeza dos setores e seções da empresa, além de pelo uso adequado dos equipamentos de proteção individual e conservação dos bens, equipamentos e materiais colocados à sua disposição e sob sua responsabilidade. Esse índice do item 3 não está em conformidade com o que preceitua a Lei nº 10.101 /00, art. 2º, § 1º, pois carecem de clareza e objetividade e as regras não encerram critérios de avaliação quantitativamente mensuráveis;*
- ii. Pelo item 4 do acordo será feito um pagamento adicional de 01 % (um por cento) sobre o salário nominal de cada funcionário para cada meta atingida quanto à redução de despesas operacionais. Essa regra obedece à necessidade de clareza e objetividade e é de possível mensuração;*

- iii. *Mesmo o critério do item 4 estando em conformidade com a lei, ele somente é aplicado após os empregados já terem sido avaliados com base no item 3 (que não atende ao disposto na lei) e recebido de 90% a 60% do salário nominal. Assim, mesmo o pagamento do adicional previsto no item 4 do acordo acaba sendo feito em função de regras não claras e não objetivas, pois nada mais são do que uma bonificação adicional paga aos que foram aprovados pela análise das metas definidas no item 3 do acordo.*

Anos 2002 a 2005

Os acordos dos anos de 2002 a 2005 são semelhantes aos anteriores no que se refere aos acréscimos e reduções dos valores da PLR. Porém, não consta nos mesmos nenhum plano de metas a serem atingidas como condição para o pagamento da participação. O pagamento é feito da seguinte forma:

- 90% do salário nominal para os empregados do setor administrativo, setor de programação, todos os gerentes e contramestres da produção direta, chefes dos setores de produção indireta, chefes dos setores de apoio e modelistas;*
- 60% do salário nominal para os demais empregados da empresa não especificados anteriormente.*

Dessa forma, esses acordos ferem integralmente o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00.

PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS VEZES NO ANO

Pela análise das folhas de pagamento dos empregados, foi constatado que nos anos de 2000, 2002, 2003, 2004 e 2005, o pagamento foi efetuado em mais de 2 (duas) vezes ao mesmo empregado no mesmo ano civil, o que contraria o disposto na Lei nº 10.101/00, art. 3º, §2º

EMPREGADOS ADMITIDOS POR CONTRATO DE EXPERIÊNCIA

No item 5 dos acordos de 1999, 2000 e 2001 e no item 4 dos acordos de 2002, 2003, 2004 e 2005, consta que os empregados admitidos por contrato de experiência e que não sejam efetivados na empresa não fazem jus ao recebimento de PLR.

Assim, os empregados admitidos por contrato de experiência contribuíram para que se atingisse as metas propostas, mas não foram contemplados pelo plano para pagamento de PLR.

Essa discriminação é contrária à legislação, pois o Decreto-Lei nº 5.452/42 (Consolidação das Leis do Trabalho — CLT) determina que "não haverá distinção entre empregados e interessados, e a participação em lucros e comissões, salvo

em lucros de caráter social, não exclui o participante do regime deste Capítulo".

O art. 12 da Lei nº 8.212/91 não faz nenhuma distinção entre empregados contratados em regime de experiência e os que já fazem parte do quadro da empresa, tendo sido ferido o "direito de isonomia e por esse motivo, também, o pagamento da Participação nos Resultados da empresa deve ser considerado como incidente de contribuição previdenciária".

O julgamento foi baixado em diligência para que a fiscalização apresentasse esclarecimentos e informações adicionais, dentre os quais:

1) elaborasse planilha demonstrativa de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias relativos às ocorrências de mais de dois pagamentos da PLR no mesmo ano civil;

2) informasse se os empregados que receberam mais de dois pagamentos da PLR no mesmo ano civil são os mesmos que foram dispensados pela impugnante;

3) informasse quais acordos de PLR estão relacionados com as contribuições apuradas para o ano de 2006;

A fiscalização, assim, informa em relatório complementar que:

III) Há apenas dois empregados (Antônio Gilberto Soares de Souza e Rosa Gomes de Mesquita), ambos da filial 3, com mais de dois pagamentos de PLR no mesmo ano civil (competências 03/2002, 04/2002 e 09/2002), sem que tivessem seus contratos de trabalho rescindidos.

Em nova manifestação a recorrente sustenta que:

1) O relatório complementar confirma a sua alegação de que os pagamentos de PLR em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil referem-se a empregados demitidos. As duas únicas exceções podem ser justificadas por equívoco da administração da impugnante, já que esta tem cerca de 12.000 empregados e o erro foi ínfimo diante desse número. Ademais, tais pagamentos se deram em 2002, período abrangido pela decadência.

A decisão de primeira instância manteve no lançamento somente as contribuições relativas ao mês de 03/2002 que se referem ao acordo de 2001 e, de acordo com o artigo 173, I do CTN, não teria sido alcançado pela decadência. Quanto ao período mais recente, com base nos acordos a partir de 2002, entendeu que havia vício material no lançamento. A fiscalização afirmara que não havia metas a serem cumpridas, o que se mostrara impropriedade:

Logo, a afirmação do Auditor Fiscal de que nos acordos de 2002 a 2005 de não constarem nenhum plano de metas a ser atingido para que a empresa efetue o pagamento da participação nos moldes do acordados no item 3 dos acordos", a meu ver, não procede.

Contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde alega:

Os Ilmos. Julgadores entenderam pela desconstituição do PLR, e, portanto, incidência de contribuição previdenciária, relativamente à competência 03/2002, por, em seu entendimento, "a aplicação de suspensão e advertência configuram-se em medida disciplinar que pressupõe apreciação de vários aspectos subjetivos.

Em que pese o respeitável entendimento dos limos. Julgadores, a Recorrente entende que a utilização do número de suspensões e advertências para cômputo do PLR efetivamente se constitui em um critério objetivo: basta a verificação do número de ocorrências para apuração do direito.

...

No caso da advertência e da suspensão há evidentemente um critério objetivo, representado é o número de punições aplicadas!

...

No tocante à nulidade, esta sempre constitui matéria preliminar, porque diz respeito a vício quanto à competência, fundamento jurídico do procedimento, cerceamento de defesa, incerteza quanto ao fato ou à autoria do cometimento, ilegitimidade passiva e outras questões relacionadas ao devido • processo legal. No caso em concreto, a "nulidade" verificada está ligada ao próprio mérito do ato administrativo de autuação: se não há motivos para o auto de infração pelo fato dos PLRs da Recorrente estarem de acordo com a legislação em vigor (conforme declarado pelo próprio voto do Relator), não há fato gerador do tributo e, por consequência, deve ser julgada procedente a impugnação apresentada e insubsistente o auto de infração combatido.

Em suma, sustenta que os critérios são objetivos, mesmo porque demonstrou a possibilidade de aferi-los e que, para o período após 2002, não caberia nulidade por vício formal, mas a improcedência do lançamento em decisão de mérito.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

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

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

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

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Assim sendo, independente de meu entendimento pessoal sobre a matéria, manifestado em meus votos anteriores, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF,

aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Considerando o presente caso, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN. Constata-se que, adotada a tese de que o pagamento parcial deve ser relativo à remuneração não oferecida como base de cálculo da tributação, independentemente de o contribuinte ter efetuado recolhimento em relação a outras parcelas remuneratórias, não houve pagamento parcial. Assim, deve ser mantida a decisão recorrida.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

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

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

*XI - participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;*

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

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

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

*Art.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.

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

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

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

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

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei

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

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

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

Pagamentos no período de 01/01/2002 a 31/12/2002

No caso, **em relação aos pagamentos do PLR no período de 03/2002 a 12/2002**, verifica-se que a fiscalização traz os seguintes fundamentos extraídos do acordo relativo ao exercício de 2001:

índice de organização e limpeza , em que os empregados são avaliados em relação à organização, higiene e limpeza dos setores e seções da empresa, bem como a higienização e limpeza dos funcionários e sua apresentação pessoal, o uso adequado dos equipamentos de proteção individual e a conservação dos bens, equipamentos e materiais colocados a sua disposição e sob a sua responsabilidade, índice este que não observa o que preceitua o art. 2º da Lei 10.101/2000 no seu §1º.

...

No item 4 do acordo verifica-se que será feito o pagamento de um adicional de 1% sobre o salário nominal de cada funcionário para cada meta atingida quanto a redução de despesas operacionais. No citado item podemos ver que as regras para o

pagamento do referido percentual obedecem regras claras e objetivas e de possível mensuração.

Também que houve pagamento em mais de 2 (duas) parcelas no mesmo exercício, o que contraria o disposto na Lei nº 10.101/2000, artigo 3º, §2º e que não foram incluídos os empregados admitidos por contrato de experiência.

Como já salientado, não há óbices no estatuto do PLR que sejam adotados outros critérios além daqueles já neles previstos, desde que seja possível a sua aferição. Acontece que está demonstrado nos autos que a recorrente mantinha sistema de avaliação dos empregados que contemplava esses critérios e que se prestaram efetivamente para o cálculo da parcela paga a cada empregado. Assim, entendo que não cabe à fiscalização, apenas com um exame em abstrato do critério fixado em acordo, concluir pela impossibilidade de aferição do cumprimento da meta. **Quanto a esse fundamento, entendo que procedem as alegações da recorrente.**

Quanto a não inclusão dos segurados em contrato de experiência, os preceitos da Lei nº 10.101/2000 vedam que o benefício substitua a remuneração do empregado o que ficaria denunciado com o emprego de critérios pessoas para sua concessão, o que não se verifica com a exclusão de segurados que pelas características da relação de trabalho justificariam a não contemplação no programa de PLR. Como salientado na decisão recorrida, os segurados estão em período de experiência e a contribuição para os resultados coletivos, em tese, não seria a mesma daqueles que são efetivos e experientes. É também de se considerar que após a efetivação esses segurados recebem o benefício retroativamente, como também consta da decisão recorrida.

Quanto ao pagamento em mais de duas parcelas, deve-se considerar as duas situações: pagamento a segurados ativos e pagamento na rescisão do contrato de trabalho.

Com relação ao empregados em atividade, os pagamentos em mais de duas parcelas ao ano, não procede o lançamento em relação a todas as parcelas, mas apenas em relação a terceira em diante.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização não se coaduna com os preceitos do diploma de regência do benefício.

Art. 3º (...)

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

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. Quando do pagamento da primeira parcela não há qualquer óbice para o gozo da imunidade da contribuição incidente sobre esse valor, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas e assim também em relação à segunda parcela, paga em 03/2002. As parcelas que não deveriam ser consideradas como PLR são as terceira e seguintes.

Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

Assim, com relação a essa matéria, entendo que devem ser excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados considerados pela fiscalização no lançamento. Sendo que no presente caso, como os pagamentos ocorreram nos meses 03/2002, 04/2002 e 09/2002, as parcelas excedentes à segunda foram excluídas do lançamento pela decisão recorrida, sob outro fundamento, a existência de vício material. Assim, não restaram valores a serem cobrados.

Em relação à rescisão, constato que o pagamento do valor proporcional leva em consideração ao exercício de aferição e não de pagamento do benefício. Em 03/2002 foi paga a segunda parcela de todos os empregados e, eventualmente, em alguns outros meses posteriores do mesmo ano uma terceira parcela proporcional aos meses trabalhados em 2002. Entendo que até o encerramento do ano e aferição dos resultados, somente existe uma expectativa de direito ao benefício. PLR não é remuneração e, portanto, não é verba salarial a ser paga em rescisão de contrato de emprego, a não ser que já se torne devido. O fato que justifica o pagamento somente ocorreria em 31/12/2002. Assim, entendo que os pagamentos das parcelas proporcionais aos meses trabalhados em 2002, após o recebimento da segunda parcela efetivamente devida pela recorrente, integrariam a base de cálculo, mas, pela exclusão desses valores por existência de vício material, como exposto no parágrafo acima, encerra a discussão.

Em síntese, considerado o período excluído do lançamento por vício material e, em relação ao mês 03/2002, reconhecida a procedência das alegações do recorrente, não há valores a serem mantidos no lançamento.

Pagamentos no período de 01/01/2003 a 31/12/2006

Foram excluídos do lançamento por vício material todos os valores a partir do mês 07/2002, o que torna obrigatório o reexame necessário.

Considerou a fiscalização que não havia planos de metas objetivas a serem cumpridas, o que, posteriormente, foi afastado pela diligência realizada. A decisão recorrida detalha todos os critérios e meios de aferição. Por essa razão, independentemente de outros motivos apontados pela fiscalização concluiu-se pela nulidade por vício material.

Os outros motivos foram os pagamentos em mais de uma parcela ao ano e a exclusão dos trabalhadores em contrato de experiência. Portanto, a incidência da contribuição sobre o benefício se deu por esses três fatos.

Em relação à natureza subjetiva dos critérios adotados, ficou demonstrado nos autos que a recorrente mantinha sistema de avaliação dos empregados que contemplava esses critérios e que se prestaram efetivamente para o cálculo da parcela paga a cada empregado. Assim, entendo que não cabe à fiscalização, apenas com um exame em abstrato do critério fixado em acordo, concluir pela impossibilidade de aferição do cumprimento da meta. Quanto a esse fundamento, entendo que procedem as alegações da recorrente.

Assim, entendo que a decisão recorrida quanto ao recurso de ofício não merece reforma.

Por tudo, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA