



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

Processo nº 10680.009628/2007-05
Recurso nº 244.566 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.503 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei.

A Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

O recurso especial apresentado demonstrou, fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, merecendo ser conhecido.

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante n.º 8 do STF.

Dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, devem prevalecer as normas contidas no Código Tributário Nacional.

Há de se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que 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.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

Considerando as cláusulas do acordo coletivo firmado há de se concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

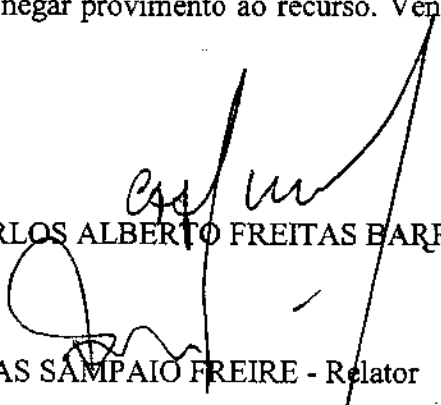
Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

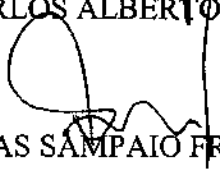
O enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em declarar de ofício a decadência para os fatos geradores ocorridos até o mês 08/2000 e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco de Assis Oliveira Junior.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


ELLAS SAMPAIO FREIRE - Relator

EDITADO EM: 23 ABR 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Lourenço Ferreira do Prado (suplente convocado), Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com base no art. 7º, inc. I e art. 15 do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob o fundamento de que a decisão, proferida por maioria de votos, que afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre parcela paga sob a rubrica participação nos lucros, por entender o colegiado *a quo* que o programa instituído pela empresa atendia a todos os requisitos previstos, caracterizando, portanto, participação nos lucros, não integrando o salário de contribuição dos empregados, contrariou à lei tributária, especificamente, os arts. 1º e 2º, caput e § 1º da Lei nº 10.101/2000, assim ementada:

"Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

I - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros.

II - Para a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários.

III - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros.

IV - O acordo em questão prevê regras e critérios, e até mesmo metas, sendo certo que estes foram devidamente instituídos pelos interessados na distribuição ora questionada. Sem dúvida que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, e ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.

Recurso Voluntário Provido."

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional alega que:

10. No caso em apreço, constatou-se uma série de falhas no Programa de Participação nos Lucros e Resultados (PPLR) instituído pela recorrida, que não permitem enquadrar as verbas pagas como PLR efetivamente. Senão vejamos.

11. Pela análise dos documentos nos autos, verificou-se que as convenções coletivas de trabalho entre o sindicato dos trabalhadores e o sindicato dos empregadores (fls. 275/327) apenas recomenda a instituição da PLR nas empresas. Já os acordos coletivos firmados entre a recorrida e o sindicato dos trabalhadores (fls 327/339), a par de não abranger todas as subunidades cujos funcionários foram contemplados com a PLR, também se limitam a "pinceladas gerais" sobre os objetivos do programa, as condições gerais para percepção do benefício, e remete a especificação das metas a outros instrumentos (o PM - Plano Individual de Metas).

12. Apenas no Plano de Remuneração Variável (PRV - fls. 362/380) é que se estabelece a parcela do lucro a ser distribuída aos empregados (10,5%), sem que haja participação destes nesta definição. Assim, fulminado se encontra o § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, eis que o principal aspecto da PLR, o montante a ser distribuído, não foi objeto de acordo entre patrão e empregados, nem a forma como se chegaria a essa parcela, não



restando claras e objetivas as regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação.

13. A decisão combatida, ao reconhecer validade ao PPLR do contribuinte apesar dessas irregularidades, está a violar o dispositivo supra mencionado, bem como a contrariar a prova dos autos, em que está cabalmente demonstrado o não atendimento aos requisitos legais

14. Também fere a legislação de regência, e pior, demonstra o caráter salarial das parcelas pagas a título de PLR o fato, apontado na decisão de primeira instância (fls. 2974), de se ter "distribuído lucros" a empregados de unidades não abrangidas pelos acordos coletivos juntados aos autos! Ora, a distribuição de lucros sem amparo de negociação com os trabalhadores afronta o caput do art. 2º da Lei 10.101/2000, e caracteriza o viés salarial da verba. Diante da alegada resistência dos sindicatos em fixar o acordo, poderia o contribuinte recorrer às federações, ou valer-se da comissão a que se refere o inciso I.

15. Aqui, também, a decisão recorrida contrariou a lei ao dar amparo à distribuição de lucros a empregados não abrangidos pelos acordos coletivos firmados.

16. Ainda há que se observar o fato de que ficou assentada na decisão recorrida a premissa de que o contribuinte não efetuou o pagamento do PLR a todos os seus empregados, mesmo àqueles abrangidos pelo acordo coletivo.

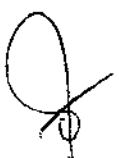
17. A distribuição dos lucros a apenas uma parcela privilegiada de empregados se alinha mais a um sistema de remuneração variável, conforme os resultados obtidos pela equipe, do que a um PPLR, nos moldes previstos na legislação.

18. Com efeito, o artigo 1º da Lei 10.10.1/2000 dispõe:

"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.

19. A restrição da PLR a um grupo de trabalhadores mais especializados, embora seja um incentivo à produtividade destes, não se revela como um instrumento de integração entre capital e trabalho. Ao contrário, segrega ainda mais aqueles excluídos, afastando-lhes a compreensão de que fazem parte de um todo produtivo, de que sua dedicação no trabalho lhe rende mais que só o salário, mas também dividendo à estrutura de que faz parte.

20. Não se externa aqui nenhum viés socialista em relação aos meios de produção, ou algo que o valha. O que se pretende evidenciar é que a exclusão de parcela significativa da força de trabalho da empresa do Programa de Participação nos Lucros revela um afastamento do objetivo estabelecido na Lei de regência, inclinando o programa para uma alternativa de



remuneração variável em função de resultados, prevista no art. 457, § 1º da CLT.

21. Em sendo assim, a decisão recorrida viola o caput do art 1º, da Lei 10.101/2000, em virtude de reconhecer válido PPLR que não promove os objetivos nele estabelecidos.

Ao ser cientificado do despacho que deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em sede contra-razões o contribuinte clama, inicialmente, pelo não conhecimento do recurso especial em virtude da supressão desta modalidade de recurso especial com o advento da Lei nº 11.941/2009, que trouxe alterações ao Decreto nº 70.235/1972.

A seguir, em apertada síntese, alega que:

a) As regras foram previamente negociadas entre a empresa e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Pesada no Estado de Minas Gerais -SITICOP-MG.

b) o PLR contém regras claras quanto a participação dos empregados na repartição dos lucros, contendo todos os critérios e condições, além das metas, que foram acordados entre a recorrida e os empregados. Além dos mais, tais lucros foram distribuídos seguindo a lógica e as regras do plano não frustrando as perspectivas de cada empregado em relação aquilo que foi previsto;

c) não se pode aceitar que uma avaliação pessoal e subjetiva de um intérprete se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, instrumentos que são fontes formais de Direito, ferindo sua autonomia e contrariando o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento, sobretudo de índole constitucional;

d) a Lei 10.101/2000 não faz qualquer menção ou exigência quanto ao fato de que todos os empregados devam participar do PLR;

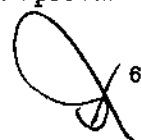
É o relatório

Voto

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator

Saliente-se que, não obstante o aludido recurso não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por seu turno o inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei ou à evidência da prova.



Destarte, entendo que não merece ser acolhida a alegação da interessada, em sede de contra-razões, quanto ao não cabimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Examinando-se o recurso especial interposto, verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Preliminarmente, há de se salientar que a apuração do presente lançamento refere-se ao período compreendido entre 01/01/1998 e 31/12/2001 e que a ciência por parte do contribuinte deu-se em 30/09/2005.

É cediço que, em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal editou o seguinte enunciado da súmula vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006, em 20 de junho de 2008:

"Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/9, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento refere-se a contribuições previdenciárias incidentes sobre verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados.

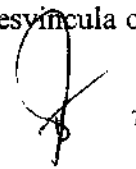
As contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados devam ser apreciadas como um todo.

Mesmo que o contribuinte não reconheça a incidência de contribuições sobre determinada parcela, não se pode presumir que não tenha havido antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores que prestam serviço a empresa. Muito pelo contrário, o presente lançamento trata, exclusivamente, de valores pagos pela empresa a título de participação de lucros ou resultados, que não foram declarados em GFIP.

Portanto, há de se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, conta-se o prazo decadencial a partir do fato gerador.

Destarte, em virtude da ocorrência da decadência das contribuições apuradas até a competência 08/2000, passo a verificar o cumprimento dos requisitos necessários para a não incidências das contribuições previdenciárias referentes a parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, somente no que tange aos exercícios de 2000 e 2001.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração, *in verbis*:



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 distribuição de lucros, por certo, não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração". Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado.

Neste sentido, aliás, a lição doutrinária de Arnaldo Sussekund e outros. Instituições de Direito do Trabalho. ED. Ltr. 17 ed. Vol 1, pág. 458/459):

"A participação nos lucros da empresa constitui método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado, e também, na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial; mas, em face do estatuído pelo art. 7º, XI da nova Constituição, essa participação não mais constitui salário no sistema legal brasileiro.

A participação nos lucros da empresa não se confunde com os prêmios arbitrariamente outorgados pelo empregador, porquanto ela decorre de imposição legal, convenção ou acórdão coletivo e, bem assim do regulamento da empresa ou de ajuste contratual, sendo devida desde que realizada a condição prevista para a geração do direito do empregado. Como bem acentua Nélcio Reis, a participação nos lucros da empresa é perfeitamente compatível com o contrato de trabalho. Se a relação de emprego está configurada pela coexistência dos elementos que a caracterizam, a participação do empregado nos lucros da empresa não transforma o contrato de trabalho em contrato de sociedade, nem o converte em contrato misto. A participação; neste caso, nada mais será do que uma condição, imposta por lei, negociação coletiva ou acordo entre as partes contratantes, integrantes do próprio contrato de trabalho."

A Constituição Federal, conforme Adalberto Martins e Hélio Augusto Pedrosa Cavalcanti (in Elementos de Direito Individual do Trabalho. Porto Alegre. Síntese, 2000, p. 85) "não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse desvinculada da remuneração do empregado", e ainda acrescentou o termo resultado, passando assim a ser participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

A lei a que se refere o dispositivo constitucional, também, é referida na Lei de Custeio da previdência Social, pelo art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando paga de acordo com a lei específica, *in verbis*:

"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;

(...)"

A regulamentação deste dispositivo constitucional começou em 1994, através de Medidas Provisórias, num total de 77 reedições, até o surgimento da Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Confira-se a evolução legislativa da matéria:

- Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 - Reedições.
- MP nº 860, 915, 955, 980, 1006, 1.029, 1.051, 1.077, 1.104, 1.136, 1.169, 1.204, 1.239, 1.276, 1.315, 1.355, 1.397, 1.439, 1.487.
- MP nº 1.487-20, e reedições.
- MP nº 1.539, e reedições.
- MP nº 1.539-27, e reedições.
- MP nº 1.619-39, de 12 de dezembro de 1997, e reedições.
- MP nº 1.698-46, de 30 de junho de 1998, e reedições.
- MP nº 1.769-52, de 14 de dezembro de 1998, e reedições.
- MP nº 1.878-59, de 29 de junho de 1999, e reedições.
- MP nº 1.982-65, de 10 de dezembro de 1999, e reedições.
- Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794/94 devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-de-contribuição à observância da legislação de regência.

Cumprе salientar que a jurisprudência do STJ reconhece a tributação das parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arреpio da legislação federal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.



ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

(...)

5. Recurso especial não provido.

(REsp 856.160/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009)

Ao regulamentar o instituto, o modelo adotado pelo legislador ordinário não torna obrigatória a participação dos empregados nos lucros, uma vez que inexistente sanção pela ausência de concretização do direito. O instrumento legal criou-se a incentivar a empresa a instituir a participação nos lucros ou resultados, mediante a retirada de encargos salariais, trabalhistas e previdenciários sobre o pagamento feito a esse título. Vejamos o teor dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000, que resulta da conversão da MP nº 794/1994 e suas reedições:

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.

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.



§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§3ª Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I-a pessoa física;

II-a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

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.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 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.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§4ª A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5ª As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.



Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

A leitura dos dispositivos legais encimados, denota uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles.

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. A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

Jurisprudência das Câmaras do 2º Conselho de contribuintes e, atualmente, das Turmas Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com incumbência de julgar recursos referentes às contribuições previdenciárias são no sentido de que a Lei nº 10.101/2000, assim como a MP nº 794/1994 e suas reedições, não trazem regras detalhadas, justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por intermédio de negociação.

De modo que, a fim de evitar tautologia, reporto-me a excertos do voto condutor do Acórdão 205-01.331, de 05/11/2008, de relatoria da conselheira Liege Lacroix:

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade,

qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre 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.

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável, as empresas poderiam reduzir os salários na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita 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.

E quanto ao mecanismo adotado para a repartição individual da parcela do lucro líquido destinada aos trabalhadores, a lei não fixou regras. Cuidou a lei de estabelecer parâmetros para que a empresa, após se comprometer, não venha se esquivar de distribuir lucros aos seus trabalhadores. Apurando-se o total a ser distribuído, ao final o montante é repartido de acordo com mecanismos eleitos pela empresa.

Frente a todo o exposto, é de se notar 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 Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

No caso sob exame, de acordo com o relatório fiscal da NFLD (fls. 61 a 68), a fiscalização previdenciária entendeu que estipulação da participação dos empregados da empresa nos seus resultados se deu em desacordo com as normas legais que disciplinam a matéria, por não terem sido comprovadas a observância das formalidades legalmente exigidas, *in verbis*:

Procedemos a análise das condições de pagamento da referida parcela, quando a empresa nos apresentou os Acordos Coletivos realizados com os sindicatos da base Minas Gerais e Rio de Janeiro (obra MC03) Verificado o contido no subitem 2.2 3 e 3.1 (transcrever o que está no acordo), o que ensejou na solicitação de esclarecimentos, feito em 13/06/2005 através de TIAD recebido pela empresa na mesma data. Como os esclarecimentos não foram suficientes para a conclusão, solicitamos em 01/07/2005 os seguintes documentos, conforme TIAD recebido pela empresa na mesma data:

(...)

Decorrido o prazo estabelecido no documento supracitado, a notificada não apresentou à fiscalização os documentos que comprovassem as formalidades impostas pela legislação, tais como:

- A existência de planos de metas previamente estabelecidos e negociados com os empregados ;*
- A comprovação da existência da prévia negociação que resultou na fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício;*
- A existência de convenções/acordos coletivos ou outro instrumento de negociação para todos estabelecimentos/obras da empresa nas diversas unidades da federação;*
- Comprovação de que todos os empregados da empresa receberam ou a justificativa do não recebimento da referida parcela;*
- Em síntese, regras claras e objetivas como preceituado no Parágrafo 1º art. 2º da Lei 10.101/2000.*

Inicialmente, há de se verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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.

Por oportuno, transcrevo trecho da decisão de 1ª instância (fls. 2964 a 2975) que citando pronunciamento da autoridade fiscal que afirma, em resposta à diligência requerida, que os documentos apresentados pela empresa em sede de impugnação foram os mesmos exibidos à fiscalização, *in verbis*:

Assim, o Serviço de Fiscalização juntou a peça de Impugnação (original), às fls. 229/266, documentos relacionados à representatividade da empresa junto ao Processo Administrativo, às fls. 267/272, e os demais documentos que acompanhavam à Impugnação, às fls. 273/400.

Obs.: Os documentos de fls. 273/400 referem-se à Participação nos Lucros e Resultados aos segurados da empresa.

5. Em resposta à Diligência, a Fiscalização juntou os documentos de fls. 401/2883 (Folhas de Pagamento da Construtora Andrade Gutierrez S.A.), planilha de fls. 2884/2948 (Recálculo da Contribuição de Segurados Considerando as Folhas de Pagamento), demonstrativo de fls. 2949 (Resumo Diferença Contribuição Segurado) e pronunciamento de fls. 2950.

Registro que a planilha de fls. 2884/2948 e o demonstrativo de fls. 2949 serão encaminhados à Impugnante juntamente com a presente Decisão-Notificação (DN).

6. Quanto ao pronunciamento de fls. 2950, ele se resume:

Os documentos apresentados pela empresa, e juntados às fls. 273 a 400, à exceção dos documentos de fls. 381 a 383, foram os mesmos exibidos à Fiscalização, e não comprovam a existência dos planos de metas previamente estabelecidos e negociados com os empregados, bem como a prévia negociação que resultou na fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício;

Os documentos de fls. 381/383, juntados pela defesa, identificados como PO98 - Centro de Serviços, entendemos tratar-se de parte do Plano Operacional do ano de 1998. Se considerarmos que PO representa o plano de metas das unidades, como a empresa faz entender em sua defesa, mesmo assim está incompleto e sem a comprovação da prévia negociação com os empregados;

Pelos motivos relatados, estamos mantendo na sua totalidade as bases de cálculo apuradas. Procedemos à retificação quanto aos créditos lançados no que se refere à contribuição do segurado, conforme demonstrado em planilha própria e totalizado abaixo. Obs.: A planilha a que se refere a Fiscalização é a de fls. 2884/2948.

Ou seja, ao contrário do que possa parecer a empresa não deixou de apresentar documentos referentes à Participação nos Lucros e Resultados. Em verdade, os documentos apresentados à fiscalização não tiveram o condão de, na visão da autoridade fiscal, comprovar o cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos.

O primeiro ponto a ser apreciado para averiguação da existência de regras claras e objetivas, como preceituado no Parágrafo 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, diz respeito a exigência, por parte da fiscalização, de planos de metas previamente estabelecidos e negociados com os empregados.

De pronto saliento que os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere, conforme manifestação do Conselheiro Marcelo Oliveira, no voto condutor do Acórdão 205-01.178, de 07 de outubro de 2008, *in verbis*:

"Dos acordos surgidos na negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, onde deverá constar mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A legislação exemplifica (-podendo) critérios e condições, como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente."

Ainda no que concerne a averiguação da existência de regras claras e objetivas, como preceituado no Parágrafo 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, o segundo ponto a



ser enfrentado diz respeito a exigência, por parte da fiscalização, de comprovação da existência da prévia negociação que resultou na fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Há de se salientar que, no tocante a este ponto a Fazenda Nacional alega que os acordos coletivos firmados entre a empresa e o sindicato dos trabalhadores se limitam a "pinceladas gerais" sobre os objetivos do programa, as condições gerais para percepção do benefício, e remete a especificação das metas a outros instrumentos (o PM - Plano Individual de Metas) e Apenas no Plano de Remuneração Variável (PRV - fls. 362/380) é que se estabelece a parcela do lucro a ser distribuída aos empregados (10,5%), sem que haja participação destes nesta definição.

Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, limitou-se a prever que 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.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal.

Peço vênia ao ilustre conselheiro Rycardo Oliveira para transcrever excerto de voto de sua relatoria, condutor do Acórdão n.º 2401-00.828, de 3 de dezembro de 2009, que de forma direta expõe que não cabe a autoridade fiscal atribuir requisitos ou condições que não estejam contidas nos dispositivos legais disciplinadores da Participação de Lucros ou Resultados dos empregados, *in verbis*:

"Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em



outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratarem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, in verbis:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias”” Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extraí-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção, in casu, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”

(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)”

Ademais, não pode ser esquecido que estamos tratando aqui de participação nos lucros ou resultados e não, tão somente, participação nos lucros. Ou seja, essa participação pode variar conforme o acordo firmado e pode ainda ser apenas com relação aos resultados (PR), aos lucros (PL) ou tanto nos lucros como nos resultados (PLR).

A participação nos resultados (PR) está ligada ao aumento da produtividade, isto é, a participação no resultado tem a natureza do incentivo direto por maior produção ou maior rendimento do trabalho e realização de meios previamente programados. A participação nos resultados está relacionada ao alcance da meta de desempenho proposta pela equipe.

Segundo a definição dada por Fábia Tuma, *in* Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários? São Paulo: LTr, 1999, p.202:

"Participação nos resultados (PR): acordo em que o pagamento está condicionado a uma ou mais metas de desempenho, como melhora na qualidade do produto, redução de custos, produtividade, entre outras. Neste tipo de acordo, a rentabilidade não integra os indicadores selecionados e o lucro não é referência e nem condiciona o pagamento da PLR."

A participação nos lucros (PL) liga-se ao alcance de uma meta de rentabilidade previamente definida. Nenhum outro tipo de meta interfere ou determina a participação.

A PLR – participação nos lucros e resultados – é uma forma de participação mais complexa, pois vários indicadores se interligam para definir o valor pago aos empregados. Estes indicadores são o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados, influenciada pelos resultados da produtividade e pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Por oportuno, trancrevo, no que interessa para o deslinde da questão, trechos do acordo coletivo firmado entre a empresa e o sindicato dos trabalhadores, referente aos exercícios de 2000 e 2001 (fls. 328 a 320):

2. Conceitos e Princípios Básicos

2.1 A Participação nos Lucros ou Resultados objetiva estimular a produtividade de cada um e de toda equipe levando,consequentemente, ao aumento do grau de competitividade daEmpresa. Ao mesmo tempo, almeja promover o auto-desenvolvimento de cada um de seus empregados, relativamente às suas responsabilidades assumidas.

2.2 Para que haja distribuição dos Lucros ou Resultados seránecessário a ocorrência de três condições simultaneamente:

a) atingimento de Lucro já consolidado no caixa,

b) que a unidade na qual o empregado esteja lotado tenha atingido pelo menos 60% do plano de metas previamente estabelecido e,

c) que o empregado tenha atingido ou contribuído com o atingimento de pelo menos 60% da(s) meta(s) previamente estabelecida(s) que viabilizará(ão) a formação do referido Lucro ou Resultado.

2.2.1 O referido Lucro, para efeito deste Acordo, é o Lucro líquido apurado em demonstrativo de conformidade com as normas internas utilizadas pela área de controle da empresa.

2.2.2 Os Resultados serão apurados nas diversas unidades que compõem a Empresa. Cada empregado estará vinculado a uma dessas unidades, dependendo da natureza do seu trabalho.



Todos, porém, sem exceção, participarão potencialmente da distribuição dos Lucros ou Resultados da Empresa.

2.2.3 A contribuição de cada empregado estará prevista no Plano de Meta(s) da unidade a qual ele pertence. A aferição dessa contribuição será feita em conjunto. O empregado e seu Gerente/toordenador avaliarão o que foi previsto e o que foi efetivamente realizado.

2.2.4 Os valores recebidos por cada empregado estarão vinculados também ao cargo ocupado na Empresa, e de acordo com a contribuição dada pela equipe a qual ele pertence para formação do lucro.

2.2.5 Os empregados transferidos para outros locais de trabalho poderão, receber um bônus anual adicional a ser estabelecido de acordo com a região de prestação dos serviços.

2.3 Os valores recebidos como Participação nos Lucros ou Resultados, serão desvinculados da remuneração. Desta forma:

- não incorporará ao salário para qualquer efeito;*
- não constituirá base de incidência para qualquer Encargo Social Trabalhista ou Previdenciário;*
- não substituirá ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;*
- não aplicar-se-á o princípio da habitualidade;*
- terá o Imposto de Renda retido na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos pelo empregado no mês,*

3. Operacionalização.

3.1 Os Gerentes de cada unidade da Empresa deverão elaborar junto com os empregados, no início de cada exercício, os planos de metas, que permitam a avaliação do desempenho individual e da equipe, em relação ao que foi previsto. Esta avaliação definirá o que cada um receberá como Participação nos Resultados apurados.

3.2 O pagamento dos valores referentes à Participação nos Lucros ou Resultados será feito anualmente, após o fechamento do resultado anual da Empresa e após a efetiva consolidação dos recebimentos no caixa da Empresa. Poderá haver entretanto antecipação semestral do pagamento. Em nenhuma hipótese este pagamento poderá ser feito em periodicidade inferior a um semestre.

3.3 Os empregados que se desligarem da Empresa receberão a Participação, de forma proporcional às metas atingidas e ao período trabalhado. O participante que trabalhar menos de 2/3 do período será excluído da distribuição do bônus ao final do exercício.

3.4 Os empregados admitidos no período a que corresponde o exercício receberão proporcionalmente caso esteja na ativa.

3.5 A vigência do presente acordo para fins de elaboração de metas, bem como apuração dos resultados obtidos, é de 02 (dois) anos, abrangendo o exercício de 01/2000 à 12/2000 e o exercício de 01/2001 a 12/2001

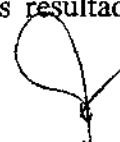
Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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, *ni verbis*:

“No caso trazido pela presente NFLD, a empresa negociou a forma com que se daria a repartição de seus lucros com os seus funcionários, estando devidamente previsto em Convenção Coletiva de Trabalho. Por outro lado, o instrumento de acordo optou pela previsão de individualização de resultados, estando, portanto, perfeitamente observado a exigência legal de negociação entre as partes quanto à divisão dos lucros da empresa, e fixação de critérios e regras claros e objetivos, e de conhecimento prévio dos empregados.

Com efeito, não há dúvidas de que os lucros foram distribuídos de acordo com que fora acordado entre empregados e empresa, o que no assegura que dos instrumentos de negociação não dúvidas que pudesse frustrar o direito do empregado a percepção dos lucros, na proporção que lhe caberia. No caso em exame, os direitos subjetivos e adjetivos previstos na norma legal estão dispostos de forma objetiva e clara, na medida em que não há omissão quanto ao que o trabalhador receberá a título de participação nos lucros, nem quanto à forma com que se dará essa participação.

Há que se mencionar ainda que o acordo em questão prevê regras e critérios, e até mesmo metas, e que estes foram devidamente instituídos pelos interessados na distribuição ora questionada. Sem dúvida que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, e ferindo sua autonomia, e assim, contrariando o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.”

O próximo tópico a ser enfrentado diz respeito ao não pagamento do PLR a todos os empregados da empresa. Neste ponto a Fazenda Nacional alega que o contribuinte não efetuou o pagamento do PLR a todos os seus empregados, mesmo àqueles abrangidos pelo acordo coletivo e que a distribuição dos lucros a apenas uma parcela privilegiada de empregados se alinha mais a um sistema de remuneração variável, conforme os resultados obtidos pela equipe, do que a um PPLR, nos moldes previstos na legislação.



Por certo, há hipóteses na legislação tributária previdenciária em que para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, o legislador exige que a parcela excluída da exação seja estendida a todos os empregados, como ocorre com a complementação ao valor do auxílio-doença, com o programa de previdência complementar, com valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico e com o valor relativo a plano educacional, previstos respectivamente nas alíneas “n”, “p”, “q” e “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 28.

.....

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

.....

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

.....

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

.....

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Diferentemente do que ocorre nas hipóteses acima mencionadas, o legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Aliás, nem poderia ser diferente. No caso do não cumprimento de metas estabelecidas por determinada unidade, setor ou trabalhador, haveria obrigatoriedade de pagamento de PLR a todos os empregados da empresa?

A jurisprudência administrativa tem sido no sentido de que não há exigência legal de pagamento de PLR a todos os trabalhadores de uma empresa. A seguir transcrevo excertos de votos que demonstram o entendimento do então 2º Conselho de Contribuintes e do CARF:

Confrontando os motivos elencados pela fiscalização que foram determinantes para a conclusão de que os pagamentos a título de PLR são fatos geradores de contribuições previdenciárias, verificamos, facilmente, que o pagamento a todos os segurados empregados das empresas não é condição imposta pela legislação para a não incidência.

Assim, como o recebimento por todos os segurados das empresas não é condição expressa na legislação para a não incidência de contribuição previdenciária, não há razão, por esse motivo, para que esses pagamentos integrem o Salário-de-Contribuição (SC)

(Acórdão nº 205-01.178, de 07 de outubro de 2008, relator: conselheiro Marcelo Oliveira)

“Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de não ser extensiva à totalidade dos empregados da empresa, alcançando tão somente os “efetivos”, não beneficiando, assim, os empregados temporários.

Não obstante as substanciais razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência da extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa na concessão da PLR não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da extensão da PLR à totalidade dos segurados empregados, ao contrário do que ocorre com outros tipos de hipótese de não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias, como por exemplo, Bolsa Estudo que apreciaremos adiante.

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no

âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva.

Dessa forma, a exigência do pagamento da PLR a todos os funcionários da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não sejam os supramencionados, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização."

(Acórdão nº 2401-00.828, de 3 de dezembro de 2009, relator: conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Também não merece prosperar a afirmação da Fazenda Nacional no sentido de que a distribuição dos lucros a apenas uma parcela privilegiada de empregados se alinha mais a um sistema de remuneração variável, conforme os resultados obtidos pela equipe, do que a um PPLR, nos moldes previstos na legislação.

A uma porque as folhas de pagamentos juntadas aos autos comprovam pagamento de PLR a toda gama de trabalhadores, por exemplo, a ajudante de pedreiro (fl. 2856), a pedreiro (fl. 2805), a ajudante de carpinteiro (fl. 2806), a servente (fl. 2743), a armador (fl. 2746), a carpinteiro (fl. 2747), a mangoteiro (fl. 2748), a mecânico de máquinas (fl. 2749), dentre outros. Portanto, ao contrário do afirmado pela Fazenda Nacional a distribuição de lucros não se deu apenas a uma parcela privilegiada de empregados e que houve restrição da PLR a um grupo de trabalhadores mais especializados.

A duas porque a questão sequer foi abordada no relatório fiscal da NFLD (fls. 61 a 68), nem no pronunciamento da fiscalização (fls. 2950), nem na decisão de 1ª instância (fls. 2964 a 2975). Tendo sido aventado tão somente no julgamento de 2ª instância (fls. 3156 a 3175)

Por fim, o último ponto a ser enfrentado diz respeito ao fato de que foram "distribuído lucros" a empregados de unidades não abrangidas pelos acordos coletivos juntados aos autos.

Em resposta à Diligência, a Fiscalização juntou os documentos de fls. 401/2883 (Folhas de Pagamento da Construtora Andrade Gutierrez S.A.), planilha de fls. 2884/2948 (Recálculo da Contribuição de Segurados Considerando as Folhas de Pagamento) e que analisando a planilha "Recálculo da Contribuição de Segurados Considerando as Folhas de Pagamento", às fls. 2884/2948, e o julgador de 1ª instância constatou a existência de pagamentos a título de PLR a diversas unidades não abrangidas pela base sindical do estado de Minas Gerais.

Igualmente, constato que na planilha de "Recálculo da Contribuição de Segurados Considerando as Folhas de Pagamento", às fls. 2884/2948 constam, no período compreendido entre 09/2000 e 12/2001, pagamentos a empregados a subunidades (lotação) fora da base territorial do Estado de Minas Gerais, a saber: Sist Anhag Bandeirantes, Sist Anhag Bandeirantes Prolongamento, Cia Paulista Trens Metropolitanos, Porto Peçem Off Shore, Escritório São Paulo, Escritório São Paulo Diretoria, Rodovia Carvalho Pinto, Rodovia

Carvalho Pinto 3, Via Dutra, Esc Cuiabá, Tabuleiro de Russas, Votorantin Papel e Celulose, Refinaria de Paulínea, Esc Rio, Metro Copacabana 3 e Contorno de Santa Rosa.

Saliento que aqueles empregados que prestam serviço no exterior estão inseridos na base territorial da sede da empresa.

Por seu turno, a empresa alegou possuir vários estabelecimentos e obras nas mais diversas unidades da federação e que adotou para pagamento da PLR de todos estabelecimentos e obras o acordo coletivo de trabalho celebrado entre a empresa e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria da Construção Pesada de Minas Gerais – SITICOP, para definir regras de participação nos lucros e/ou resultados, referente aos exercícios de 01/2000 a 12/2000 e 01/2001 a 12/2001 (fls. 328 a 320).

No caso *sub examen*, a questão a ser apreciada diz respeito a possibilidade de aplicabilidade do Acordo Coletivo de Trabalho supra mencionado para amparar os trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

O acordo coletivo celebrado entre a empresa e a SITICOP (fls. 328 a 320) define que sua finalidade é a de estabelecer os critérios que regulam as práticas vigentes sobre Participação nos Lucros ou Resultados entre a Empresa e seus empregados, sem que haja expressa delimitação territorial, *in verbis*:

O presente Acordo tem a finalidade de estabelecer os critérios que regulam as práticas vigentes sobre Participação nos Lucros ou Resultados entre a Empresa e seus empregados, em cumprimento às disposições previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e em complemento a Medida Provisória n.º 1769-67 e suas publicações posteriores.

Em regra, o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Entretanto, o entendimento do Ministério do Trabalho e Emprego, sintetizado na Ementa nº 12, aprovada pela Portaria nº 1, de 22 de março de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2002, é no sentido de que esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado, *in verbis*::

CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Empresa que presta serviço em local diverso de sua sede, independentemente de possuir filial neste local, deve atender às condições de trabalho e salariais constantes do instrumento coletivo firmado pelos sindicatos do local da prestação do serviço, em virtude das limitações decorrentes dos critérios de categoria e de base territorial, ainda que não tenha participado da negociação de que resultou a convenção coletiva. Ficam ressalvados os princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e de direito adquirido, bem como as hipóteses de transferência transitória do empregado, nos termos do § 3º, do art. 469, da Consolidação das Leis do Trabalho

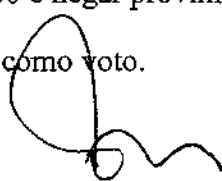


Por certo, o Acordo Coletivo negociado entre a empresa e Sindicato dos Trabalhadores na Indústria da Construção Pesada de Minas Gerais – SITICOP ao estabelecer os critérios que regulam as práticas vigentes sobre Participação nos Lucros ou Resultados entre a empresa e seus empregados e o conseqüente pagamento da PLR nos termos do Acordo Coletivo negociado, inclusive para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, configura direito adquirido dos empregados que se enquadrem nos critérios estabelecidos no instrumento coletivo.

Destarte, concluo que acordo coletivo de trabalho celebrado entre a empresa e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria da Construção Pesada de Minas Gerais – SITICOP tem o condão de amparar a PLR paga aos seus empregados, inclusive, aos trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

Por todo o exposto, voto no sentido de declarar a decadência até a competência 08/2000 e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.



Elias Sampaio Freire - Relator