



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

Processo nº 10805.722956/2011-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.550 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/01/2007, 31/12/2007

DIREITO DOS TRABALHADORES EM TEREM PLR - CF/88

A Carta Maior de 1988 contempla o direito dos trabalhadores em participarem ativamente do PLR da empresa empregadora.

Entretanto, este deve ser moldado à Lei 10.101/2000, mormente quando ao cumprimento das regras e metas claras com a participação ativa dos sindicatos das categorias envolvidas dentro de sua base territorial.

METAS E REGRAS CLARAS DO PLR - INADMISSIBILIDADE DE DIFERENCIAÇÃO NA CONTEMPLAÇÃO.

Qualquer categoria de trabalhador poderá participar do PLR, desde que se tenha metas e regras claras, não podendo haver diferenciação na contemplação.

No presente caso foi apresentado aditivo ao PLR, no final do ano letivo, para os empregados que ocupavam o cargo de supervisão, sendo que havia contemplação diferenciada.

ACORDO DE PLR HOMOLOGADO POR UM SINDICATO EXTENSIVO AS DEMAIS LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.

Em respeito aos princípios da unicidade sindical e ao da territorialidade, não pode um sindicato abranger o PLR dos demais empregados que são abrangidos por outro sindicato, em face de incompetência dele.

No caso em tela o sindicato dos empregados da região de São Caetano do Sul / SP, participou e homologou PLR extensivo as demais localidades do empregador, atingindo todos os empregados, independente da região.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/10/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por

MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente e

m 11/11/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 13/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, com relação a territorialidade; excluindo do lançamento somente os valores referentes a acordo de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referente ao Município de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que deu provimento integral ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes ao pagamento de PLR aos supervisores, aos gerentes e aos diretores, para os segurados abrangidos pelo acordo de São Caetano do Sul, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão das datas da assinatura do acordo coletivo em relação a todos os segurados a serviço da recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão, e Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso em relação aos segurados supervisores, gerentes e aos diretores; d) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de parcelas pagas dos acordos, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; e) em dar provimento ao recurso, na questão do acompanhamento das metas nas localidades de São Caetano do Sul, São José dos Campos e do Campo de Provas da Cruz Alta. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: Mario Lucena. OAB: 131.630/RJ..

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Arruda Coelho Júnior, Mauro José Silva, Damião Cordeiro de Moraes e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

Refere-se a lançamentos de créditos tributários lavrados em desfavor da Recorrente, exigindo-lhe as contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, as quais incidem sobre a remuneração de segurados empregados, inclusive gratificações natalinas a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

Noticia-nos a Fiscalização que os pagamentos de tais parcelas não se encontram adequada a lei regente (Lei nº 10.101, de 2000), razão assaz que justifica a exigência das mencionadas contribuições.

Diz a Fiscalização que recebeu primeiramente apenas o Acordo Coletivo sobre a Participação nos Resultados firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul/SP, datado de 25 de maio de 2007, com vigência para todo o ano civil de 2007. E, na cláusula segunda do mencionado acordo, estabeleceram-se quais os valores que seriam pagos a título de PLR para os empregados, mensalistas/horistas, e para os menores aprendizes.

Na cláusula quarta criou-se um adicional no caso de cumprimento da meta GDS. E, no parágrafo primeiro da citada cláusula, condicionou-se o pagamento da verba ao cumprimento das metas estabelecidas. No parágrafo segundo, foram excluídos os empregados com *“nível de líderes de grupo e acima”*, facultando-se à empresa estabelecer condições especiais que serão integradas ao acordo celebrado.

Na cláusula Terceira foi fixado um adiantamento mediante depósito bancário a ser realizado em 18 de maio de 2007.

Neste ponto, a Fiscalização após chamar a atenção para que o pagamento previsto para o dia 18 constou na folha de pagamento como efetivados em 11 de maio, lembrando que o acordo foi assinado apenas no dia 25.

Na cláusula quarta estão fixadas as metas e as regras de pagamento proporcional conforme o cumprimento ou não destas metas bem como valores adicionais pagos em caso de superação.

Diz ainda a Fiscalização que a cláusula quinta, depois de apurados os resultados, o pagamento da participação é realizado em 15 de janeiro de 2008.

Informa o Auditor Fiscal que os demais acordos apresentados seguem as mesmas linhas, salvo que, para alguns estabelecimentos, as metas foram genericamente estabelecidas em *“milhões ou centenas de milhares de unidades a serem separadas e despachadas sem qualquer outra definição adicional”*.

Acerca da “comprovação de aferição e atingimento das metas”, relata a Fiscalização que houve apresentação de documentação apenas atinente às unidades de São Caetano do Sul e São José dos Campos, incluído o Campo de Provas de Cruz Alta localizado no Município de Indaiatuba.

Foi-lhe apresentado, no penúltimo dia em que compareceu na empresa, uma folha de papel intitulada “Termo de Aditamento”, firmado pelo contribuinte e pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, de Material Elétrico e Eletrônico, Siderúrgicas, Veículos e de Autopeças de São Caetano do Sul, cujo local da assinatura foi São José dos Campos, reportando-se aos escritórios regionais de em Porto Alegre, Recife, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Curitiba, Salvador, Campo de Provas de Indaiatuba e Brasília.

Este “Termo de Aditamento” levou a Fiscalização a concluir que o Recorrente desejava estender os efeitos da PLR para outras unidades em que não havia qualquer acordo a respeito.

Todavia o mencionado instrumento não apresenta qualquer sinal de registro no sindicato ou em órgão competente, o que contraria a Cláusula Décima do acordo apresentado.

Conclui a Fiscalização que tal aditamento não pode servir de suporte aos pagamentos realizados a título de PLR nas filiais citadas.

Relata ainda a Fiscalização que a frequência em que se realizaram os pagamentos, nos acordos apresentados prevêem dois pagamentos anuais com intervalo de oito meses entre eles (maio do ano corrente e janeiro do ano seguinte). Todavia, abstraindo-se os acordos formalizados que lhes deram origem, observam-se dois pagamentos ocorridos no mesmo semestre civil: janeiro (PLR de 2006) e maio (PLR de 2007), o que levou a Fiscalização a defender que não foi respeitado o disposto no § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

A Fiscalização diz que a Recorrente que a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2007.61.14.0004617, com o objetivo de afastar a interpretação do Fisco acerca da aplicação da alíquota do GILRAT (ex SAT), e que foi concedida a medida liminar pleiteada, o lançamento fiscal foi realizado *“conforme o enquadramento decorrente da atividade preponderante em cada estabelecimento”*.

Quanto à penalidade, esclareceu a Fiscalização que o inadimplemento da obrigação principal ocorreu sob a égide da antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Já o descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP todos os fatos geradores deu-se após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 2008, mediante transmissão de GFIP retificadoras que não incluíram os valores pagos a título de PLR na base de cálculo.

Com isso, decidiu a Fiscalização exigir a multa de mora de 24%, aplicando-se, quanto ao descumprimento da obrigação acessória, a penalidade prevista pela nova legislação (artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991).

Tempestivamente impugnou os lançamentos nos autos do processo principal, a autuada sustenta a improcedência dos AI's nºs 37.347.738-4, 37.347.739-2; 37.347.740-6, 37.347.741-4; 37.347.742-3 e 37.347.743-0, sustentando que a autuação decorre de desarrazoada desconsideração de todo o Programa de Participação nos Lucros e Resultados para fins de incidência das contribuições exigidas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito lançado.

Em 18.OUT.2012 tomou conhecimento oficialmente da decisão, já que em 01.OUT.2012, conforme relata no presente Recurso Voluntário, através do portal e-cac, já havia ciência. Tanto que o presente remédio foi aviado no dia 10 daquele mês e ano.

No presente Recurso argüi: i) o direito dos trabalhadores de possuírem PLR, com fulcro na Carta Maior; ii) clareza das metas previamente estabelecidas e da escorreita contemplação dos empregados de níveis superiores ao cargo de supervisão; iii) da legítima extensão do acordo coletivo para as demais unidades da Recorrente e do efetivo atendimento das metas; iv) da regular periodicidade do pagamento da PLR; v) pedindo a reforma da decisão *'a quo'*.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro wilson Antonio de Souza Correa

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

Os autos do Processo nº 10805.722955/201171 e do Processo nº 10805.722956/201115, dada a conexão entre as matérias discutidas neles, foram julgados juntos na instância '*a quo*', acudindo procedimento que melhor atende ao preceito contido no § 1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual procura evitar o pronunciamento de decisões contraditórias, assim devendo ser mantido no presente julgamento.

i) O DIREITO DOS TRABALHADORES EM TEREM PLR – CF/88

Discorre a Recorrente da prerrogativa de os trabalhadores em fazerem jus a Participação nos Lucros e Resultados da empresa, traçando um paralelo com a Carta Maior, dita Constituição Cidadã, o que lhe assiste razão.

E tenho mais. Penso que a participação nos lucros e resultados da empresa, quando bem moldado, dá ao empregado o direito a usufruir do crescimento da empresa. E, neste diapasão, muito justo o retorno em espécie, uma vez que ele fez sua parte para que esse crescimento ocorresse. Ou seja, o lucro e o resultado da empresa é produto direto do esforço coletivo, por isso deve ser repartido com todos. É uma forma de reconhecer o esforço laboral do trabalhador. A empresa, por sua vez, é beneficiada com regras para a obtenção de melhores resultados nos lucros.

É este o espírito da Lei 10.101/2000, o que não modifica a presente ação fiscal, porque ela não inibiu o direito do trabalhador em fazer parte da PLR.

Ao contrário e em verdade o que provocou a ação fiscal foi a afronta à legislação que dirime a PLR, conforme se verificou.

ii) CLAREZA DAS METAS PREVIAMENTE ESTABELECIDAS E DA ESCORREITA CONTEMPLAÇÃO DOS EMPREGADOS DE NÍVEIS SUPERIORES AO CARGO DE SUPERVISÃO

Diz a Recorrente que o Acórdão anatematizado reconhece a clareza das metas estabelecidas no Acordo Coletivo de Trabalho, bem como a legítima inclusão dos funcionários da área administrativa, mas que o considerou prejudicado em dois pontos, quais sejam: 1) o acordo foi celebrado em maio de 2007 para valer no mesmo ano; 2) que os empregados de níveis de supervisão foram incluídos através de termos aditivos apresentados no final do período, além de diferenciação na contemplação.

Mas não é isto que se vê na decisão objurgada. Ao contrário do que alega o Recurso Voluntário, não há, por parte dos Julgadores singulares o reconhecimento de clareza das metas estabelecidas no Acordo.

Todavia, ainda que houvesse pronunciamento neste sentido, no meu modesto entender as regras do PLR em testilha não são claras o suficiente para trazer segurança de que os participantes empregados necessitam.

Como bem discorreu a peça recursiva, quanto ao direito de os trabalhadores em terem PLR e dela participarem ativamente consubstanciado na Carta Maior, deve ele (PLR)

ser de fato participativo, inclusive na confecção e na segurança jurídica dada pela participação ativa do sindicato da categoria ao elaborar as metas.

No presente caso o sindicato em tela não passou, *'permissa venia'* de um homologador de vontade do empregador, inclusive admitindo termo aditivo ao apagar das luzes do ano letivo, sem que houvesse ao menos indícios de que os trabalhadores envolvidos tenham participado dele.

Para completar a imperfeição do PLR, o Sindicato/homologador estendeu a sua base territorial além de sua competência, homologando PLR de outras bases territoriais de outros sindicatos.

Ademais, tenho que as metas não foram claras e tão pouco objetivas, pois a inclusão dos empregados de supervisão possui diferenciação na contemplação, ferindo o princípio da equidade.

Some-se a isto o fato de que houve um abalo a segurança jurídica do PLR quando um sindicato extrapolou a sua competência territorial homologando-a em outras regiões, cujas quais não possui competência.

Tudo isto trás insegurança quanto as regras, as metas e os procedimentos que levaram a estabelecer estas regras.

Sem razão a Recorrente, porque além de regras obscuras há participação de sindicato afetando regiões que não são de sua competência.

iii) DA LEGITIMA EXTENSÃO DO ACORDO COLETIVO PARA AS
DEMAIS UNIDADES DA RECORRENTE E DO EFETIVO
ATENDIMENTO DAS METAS

É de conhecimento geral que os sindicatos são referendados pelo princípio da unicidade sindical, cujo qual está no caput do artigo 8º da Constituição Federal de 1988, sendo sua base territorial mínima o município conforme deliberação da assembléia geral, no qual todos os afiliados são convocados ao voto para referendar o estatuto. Sendo assim, caso seja eleito o município como base territorial mínima de uma categoria à atividade econômica não poderá ser criado outro sindicato nesta mesma base, mas somente em outro município.

No mesmo diapasão temos o princípio da territorialidade onde, para a legislação tributária vale, em princípio, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma ou a regra, e, no caso as regras e metas de um PLR.

Sendo assim para o princípio da territorialidade no direito tributário implica dizer que, se a competência é de âmbito federal, a norma vale apenas dentro do território brasileiro; no âmbito municipal, dentro do município e, assim, sucessivamente.

Entretanto, pode excepcionalmente a norma atingir sujeitos passivos fora do Estado Federal, do Município ou Estado, conforme reza o artigo 102 do [Código Tributário Nacional](#). *'In verbis'*:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Mas, esta excepcionalidade do [Código Tributário Nacional](#) só é válida se houver convênio entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito

Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmados pela União.

Desta forma, como no caso não se está tratando diretamente de pessoas jurídicas de direito público interno, mas sim de sindicatos de bases territoriais diferenciadas, onde, não olvidemos a sua natureza jurídica é pertencente ao terceiro gênero, pois não é nem ente público e tão pouco privado, sendo, portanto, pessoa jurídica de direito social, e como tal exerce em determinados momentos o múnus público e por isto admite a aplicação do supramencionado artigo.

Até admitir-se-ia a valia do PLR homologado pelo sindicato de São Caetano do Sul /SP se houvesse nos autos um convênio entre ele e os demais sindicatos envolvidos, o que não tem. Razão pela qual, não considero extensiva as regras e metas do PLR de São Caetano do Sul / SP nas demais localidades envolvidas.

De mais a mais, temos que o objeto de se respeitar os princípios da unicidade sindical e da territorialidade é proteção ao trabalhador para que ele seja 'defendido' por um sindicato que esteja perto de seus problemas e conhecendo as possíveis soluções, trazendo para si a segurança que necessita para valer-se diante do poder empregante.

Mas, não é só, eis que a criação de bases territoriais também tem como fim a proteção de enfrentamento de diferentes problemas e soluções existentes num país continente como é o caso do Brasil, haja vista que, muitas vezes, o que se enfrenta em Porto Alegre / RS não é a mesma coisa que se enfrenta em Belém / PA, como costumes, tradições, climas e outros quejandos.

Pode até a Recorrente alegar que não está na legislação dispositivo que assim determine, mas, de qualquer forma está consubstanciada a agressão a regra insculpada pela Lei 10.101/2000, pois, se um sindicato negociou todo o PLR de todas as unidades da Recorrente no Brasil, claro ficou que não houve a participação do sindicato da base de outras localidades e tão pouco dos trabalhadores que não fossem de São Caetano do Sul /SP.

Por isto, tenho que ilegítimo o acordo coletivo celebrado no sindicato de São Caetano do Sul, extensivo às demais unidades da Recorrente, servindo tão somente para aquela localidade.

Sendo assim, mesmo havendo no PLR contemplação diferenciada para os que ocupam o cargo de supervisor, admiti-se a valia do PLR para os funcionários que são abrangidos pelo sindicato de São Caetano do Sul / SP.

iv) DA REGULAR PERIODICIDADE DO PAGAMENTO DA PLR

Neste quesito, tenho que assiste razão a Recorrente, pois na lei não há vedação a pagamento antecipado de PLR, ainda mais quando há uma intercalação de 8 meses e em semestres diferenciados, como ocorreu no caso em tela.

Portanto o PLR em tela não pode ser desconsiderado por conta da periodicidade do pagamento.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, i) a) em dar provimento parcial ao recurso, com relação a territorialidade;

excluindo do lançamento somente os valores referentes a acordo de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referente ao Município de São Caetano do Sul; ii) em dar provimento ao recurso, a fim de excluir do lançamento os valores referentes ao pagamento de PLR aos supervisores, aos gerentes e aos diretores, para os segurados abrangidos pelo acordo de São Caetano do Sul; iii) em dar provimento ao recurso, na questão das datas da assinatura do acordo coletivo em relação a todos os segurados a serviço da recorrente; iv) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de parcelas pagas dos acordos; vi) em dar provimento ao recurso, na questão do acompanhamento das metas nas localidades de São Caetano do Sul, São José dos Campos e do Campo de Provas da Cruz Alta, mantendo na íntegra as exigências dos lançamentos dos AI's nas demais regiões.

É o voto.

(assinado digitalmente)

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

Documento assinado digitalmente em 31/10/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por

MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por

MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em

11/11/2013 por WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA

Impresso em 13/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...) A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: *“não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal”*. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

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.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação

do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

“É uma cláusula pedagógica para evitar o dribble pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] 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”.

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional(art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

Data da assinatura dos acordos

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, *in verbis*:

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.

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em

andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerada. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transcrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/200 exige 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. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

A impossibilidade de haver certeza de que o acordado seja cumprido é uma determinação legal que extraímos do trecho da lei que determina que existam "*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*". Se deve haver aferição do que foi acordado é porque não deve o lucro ou resultado estar totalmente configurado no momento da assinatura do instrumento de acordo. Portanto, harmonizando o texto da norma com suas finalidades, concluímos que o instrumento do acordo deve estar assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Tendo concluído que o instrumento de acordo deve ser assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados, podemos indagar se cumpriria a exigência da norma se, por exemplo, a assinatura e arquivamento ocorresse um dia antes do encerramento do período a que se refiram os lucros ou

resultados. Evidentemente que não, pois estaríamos em situação em tudo similar à assinatura posterior. Os lucros e resultados já estariam, com um alto grau de previsibilidade, consolidados. É preciso que entre a data de assinatura e arquivamento dos acordos e a data de término do período a que se refiram os lucros ou resultados haja um intervalo temporal que tanto permita ao empregado direcionar seus melhores esforços para alcançar o que foi acordado como afaste a possibilidade de ser uma alternativa para a empresa fraudar a solidariedade no financiamento da seguridade social. Como a lei – ou qualquer norma infralegal - não esclarece qual seria o prazo necessário entre tais datas, mas a finalidade da norma exige que o intérprete adote uma posição, utilizaremos como data limite para a assinatura e arquivamento dos instrumentos de acordo o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

É certo que encontramos respeitadas posições mais conservadoras em relação à data de assinatura dos acordos. A Conselheira Ana Maria Bandeira concluiu que os Acordos devem estar assinados antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados, tendo se manifestado no voto condutor do Acórdão 2401-00.276 nos seguintes termos

“Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.”

No mesmo sentido temos o Acórdão 2401-00.545 cuja redatora designada foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A despeito dos méritos dos argumentos acima, entendemos que os limites que adotamos passam pelo teste da razoabilidade, pois asseguram que após os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil para que as partes se reúnam - os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão. Além de razoáveis, os limites adotados atendem à finalidade de que haja tempo hábil para negociações de modo contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude -, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações

estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Participação de representante dos sindicatos nas negociações que antecederam o acordo sobre a PLR

São dois os procedimentos previstos pela lei para a celebração de acordo sobre PLR: comissão escolhida entre as partes e convenção ou acordo coletivo. Neste último, é fora de dúvida que haverá a participação do sindicato, pois é exigência do art. 611 da CLT.

No primeiro, a lei determina que a comissão escolhida pelas partes será *“integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”*. A expressão *“também”* não pode ser interpretada aqui como uma possibilidade, como quer a recorrente, e sim como uma exigência adicional, pois somente assim estaríamos garantindo que a finalidade da norma imunizante e de sua regulamentação no sentido de harmonizar as relações capital e trabalho seja atingida. As tratativas diretas entre empregados e patrão sem a intermediação do sindicato são permeadas pelo temor pelo emprego, o que retira do trabalhador a vontade livre e espontânea de suas manifestações. A repetição desses eventos pode agravar as relações capital e trabalho, ao invés de contribuir para a sua harmonização. A manifestação *a posteriori* do sindicato ou o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical, como no presente caso, não tem o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão maculadas..

Assim, quando o empregador optar pela comissão escolhida entre as partes como procedimento para negociar a PLR, deve assegurar que haja participação do representante sindical durante as tratativas ou demonstrar que agiu em conformidade com o art. 616 da CLT.

Em qualquer forma de acordo de PLR, coletivo ou por meio de comissão escolhida pelas partes, a participação sindical deve envolver o sindicato que tenha competência territorial para representar os respectivos trabalhadores, em harmonia com o art. 8º, inciso II da CF e com o art. 520 da CLT. Obviamente que a "escolha" do sindicato com a qual celebrará o acordo sobre a PLR não compete ao empregador. O sindicato que deve celebrar a PLR é aquele que tem competência territorial para tanto. No caso de recusa do sindicato competente em participar da negociação coletiva, a CLT já prevê o procedimento para tanto no art. 616

Um acordo de PLR celebrado com um sindicato que não tenha competência territorial sobre os trabalhadores de determinada unidade ou estabelecimento não é instrumento adequado para justificar o pagamento da PLR para aqueles trabalhadores.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva