



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.000382/2009-80  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.556 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de novembro de 2021  
**Recorrente** ALBERTO PASQUALINI REFAP SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPRESAS ESTATAIS. ARTIGO 5º DA LEI 10101/2000.

A disciplina da distribuição de lucros e resultados aplicável às empresas privadas é distinta daquela aplicável às empresas estatais: às primeiras, aplica-se a regra do art. 2º da Lei nº 10101/00, enquanto às segundas, aplica-se a disciplina do art. 5º, dessa mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Renata Toratti Cassini, Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente). Ausente o conselheiro Marcio Augusto Sekeff Sallem, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.556 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.000382/2009-80

## Relatório

Trata-se de auto de infração visando à constituição de contribuições destinadas a outras entidades e fundos – TERCEIROS (INCRA e SEBRAE) a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos pela aos seus empregados a título de participação nos lucros e resultados no período de 01/2004 a 07/2004.

Notificada do lançamento, a empresa apresentou impugnação tempestiva, bem sintetizada no relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos:

(...)

- A incidência do artigo 5º da Lei nº 10.101/2000 (fls. 129/131)

*A Lei nº 10.101 estabelece mecanismos distintos para a distribuição de PLR pelas empresas privadas e pelas estatais. Às privadas, aplicam-se as diretrizes ajustadas em negociação coletiva, na forma do artigo 2º. Às públicas, aplicam-se as diretrizes fixadas pelo Poder Executivo:*

*O Decreto nº 3735, de 24/01/2001 atribui essa competência ao Ministro de Estado do Planejamento (artigo 1º, inciso V), após prévia manifestação do Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (art. 2º, II).*

*É, portanto, da competência do .Ministro de Estado do Planejamento e Gestão fixar as diretrizes de distribuição da Participação de empregados de estatais nos Lucros e Resultados dessas empresas.*

*O Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (DEST), por sua vez, determina diretrizes e emite manifestação sobre o programa de distribuição de lucros, no caso específico da Impugnante, considerando a totalidade das empresas que compõem o Sistema Petrobrás.*

*Foi nesse sentido que a PETROBRÁS, através do Ofício GAPRE 310/2004, anexo, encaminhou ao Ministério das Minas e Energia, ao qual está vinculada, “o programa de metas inerentes ao Sistema Petrobras para o ano-base de 2004”.*

*O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, através do Ofício nº 947/MP/SE, de 22/12/2004,, aprovou o Programa, desde que observadas as metas propostas pela PETROBRAS, também fazendo menção ao Sistema Petrobras.*

*Por fim, o Ministério das Minas e Energia encaminhou, aos 16/02/2005, informação de que o .Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão nada teve “a opor à antecipação de parcela do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados referente ao exercício de 2004, pelas empresas do sistema PETROBRAS”.*

*Ora, dúvida não pode haver quanto ao fato de que a Impugnante integra o Sistema PETROBRAS. Afinal, no exercício social de 2004, 69,999797% do seu Capital Social era formada de ações subscritas pela Downstream Participações, que por sua vez tem por principal quotista a Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS, como provam as Certidões anexas,*

*...dúvidas não podem subsistir quanto à sua natureza estatal diante do anexo Of N°275/2004/SE-MF,*

*...segue anexa instrução de voto expedida .....*

*...vale destacar que metas e indicadores existiam e foram aprovados na forma da legislação pertinente pelo que não se pode reputar desrespeitada a Lei nº 10.101.*

*Diante da ausência de fundamento para imputar crédito previdenciário sobre Participação nos Lucros pagos pela Impugnante aos seus empregados, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração, (...)*

- O artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 (fls. 132/134)

*...não há na Lei que regula a PLR, obrigação, para caracterização da natureza jurídica de Participação nos Lucros, de que tenha havido acordo ou convenção prévia.*

*O Acordo Coletivo de Trabalho é ato formal. Sua ausência não transforma a natureza da Participação nos Lucros prevista no artigo 7º, inciso XI, da Constituição da República. Tanto assim é que os Tribunais do Trabalho - a quem compete dizer da natureza jurídica da Participação nos Lucros - reforçam sua natureza desvinculada da remuneração ainda em casos anteriores à Lei n.º 10.101/2000 ou mesmo pactuada de forma diversa da lei: (...)*

A Participação nos Lucros e a base de cálculo de contribuições previdenciárias (134/141)

*...é de disposição expressa da Constituição da República - e não a Lei n.º 10.101/2000 - a determinação de que a Participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa é desvinculada da remuneração.*

*...Essa imposição foge ao âmbito das atribuições da RFB.*

*...nega vigência à sua própria legislação previdenciária, conforme o previsto na Lei n.º 8.212, Artigo 28, § 9º, e “7” (recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário...) e (“participação, nos lucros ou resultados”).*

Colaciona jurisprudências e doutrina.

- A base de cálculo de contribuições previdenciárias (fls. 141/142)

*...a Lei n.º 8.212/91 exclui expressamente a incidência de contribuição sobre ganhos eventuais e abonos: (..*

O valor do crédito previdenciário lançado (fls. 142/143)

*...desconsiderou, contudo, o disposto no artigo 65 da Medida Provisória n.º 449/08 que revogou esses incisos.*

*o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.*

- O Pedido (fls. 143)

*...requer a Impugnante seja revisto o lançamento e, declare inexistente o crédito previdenciário, cancelando o auto de infração em epígrafe..*

*...decidindo-se então pela sua improcedência e extinguindo todo o crédito tributário.*

*...alternativamente, seja ele reduzido aos valores que resultam da legislação em vigor apontada.*

*Desde já protesta pela juntada de documentação superveniente, se necessário se fizer.*

A impugnação foi julgada improcedente em parte pela 5ª Turma da DRJ/JFA, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2004

**AI DEBCAD N.º 37.169.745-0 de 02/04/2009**

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. TERCEIROS. INCRA. SEBRAE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. VALOR DA MULTA APLICADA.**

Constatado O não recolhimento de contribuições tratadas na Lei n.º 8.212/91, a fiscalização lavrará o respectivo auto de infração.

O pagamento de verbas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei específica determina a incidência da

contribuição previdenciária, devendo ter os seus valores pagos ou creditados a segurados empregados tributados e lavrados os autos de infração cabíveis.

Não se considera as contribuições para Outras Entidades e Fundos no cálculo da multa de mora e da multa de 75%, na comparação das penalidades cabíveis consoante a legislação vigente antes e depois da MP 449/08 para fins de aplicação da multa mais favorável ao sujeito passivo.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Administração Pública está sujeita ao princípio da legalidade, à obrigação de cumprir e respeitar as leis em vigor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada dessa decisão aos 09/07/10 (fls. 166), a contribuinte interpôs recurso voluntário aos 10/08/10 (fls. 168 ss.), no qual reproduz as alegações de defesa constantes de sua impugnação.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário em face de decisão que julgou improcedente impugnação apresentada em face de auto de infração visando à constituição de crédito tributário de contribuições destinadas a outras entidades e fundos – TERCEIROS (INCRA e SEBRAE) a cargo da empresa, incidentes sobre valores pagos pela empresa aos seus empregados a título de participação nos lucros e resultados no período de 01/2004 a 07/2004.

Relata a autoridade fiscal no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 16 ss. que:

(...)

Em 02/07/2008 emiti o TIAF - Termo de Início da Ação Fiscal, do qual o contribuinte tomou ciência em 04/07/2008, solicitando entre outros documentos “Regulamento da participação nos lucros ou resultados - PLR - ano de 2004” e “Regulamento dos benefícios concedidos ao trabalhador”.

Em **16 de fevereiro de 2005** a Alberto Pasqualini - REFAP S.A e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Rio Grande do Sul - SINDIPETRO/RS, assinaram **acordo coletivo de trabalho** tendo como objeto o “**pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, referente ao exercício de 2004**”.

Da análise do referido acordo constata-se que o pagamento de antecipação da participação nos lucros ou resultados não está de acordo com a legislação que rege a matéria, ou seja, o presente acordo **não contém 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 e **foi**

**ajustado após o exercício (2004) ao que o mesmo se refere, portanto, o referido acordo só foi ajustado após a companhia dispor de seu resultado e sem nenhuma participação dos empregados no processo, isto é, não houve acordo ou convenção prévia.**

Em **27 de maio de 2005** a Alberto Pasqualini - REFAP S.A e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Rio Grande do Sul - SINDIPETRO/RS, assinaram **acordo coletivo de trabalho** tendo como objeto o “**pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, referente ao exercício de 2004**”.

Da análise do referido acordo constata-se que o pagamento da participação nos lucros ou resultados não está de acordo com a legislação que rege a matéria, ou seja, o presente acordo **não contém 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 e **foi ajustado após o exercício (2004) ao que o mesmo se refere, portanto, o referido acordo só foi ajustado após a companhia dispor de seu resultado e sem nenhuma participação dos empregados no processo, isto é, não houve acordo ou convenção prévia.**

**Mesmo fazendo parte do sistema “PETROBRÁS”, a REFAP S.A é uma empresa com CNPJ próprio, devendo estabelecer suas próprias metas de qualidade, produtividade, lucratividade, etc.**

**A lei 10.101/2000 não prevê, em nenhuma situação, a substituição do empregador por outra pessoa jurídica no estabelecimento das metas e na pactuação das mesmas com seus empregados.**

Desta forma concluo que o Programa de Distribuição de Resultados da REFAP S.A, encontra-se em desacordo com o estabelecido pela legislação vigente á época dos fatos geradores, tratando-se de mecanismo de complementação salarial e por isto caracteriza-se como fato gerador de contribuição para a seguridade social. (Destaquei)

O julgador de primeira instância julgou a impugnação apresentada pela empresa improcedente e manteve o lançamento, validando os seus fundamentos.

Em seu recurso, como dito, a empresa reitera as razões de defesa apresentadas em sua impugnação, alegando, em síntese, que,

- (a) a Lei 10101/00 estabelece mecanismos distintos para regular a distribuição de lucros e resultados em caso de empresas privadas e estatais, sendo que às privadas, aplica-se o art. 2º e às públicas, como é o caso da recorrente, aplica-se o art. 5º;
- (b) Nos termos do Decreto 3735/01, é competência do Ministro de Estado do Planejamento e Gestão fixar as diretrizes de distribuição da Participação de empregados de estatais nos Lucros e Resultados dessas empresas e o Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (DEST), por sua vez, determina diretrizes e emite manifestação sobre o programa de distribuição de lucros, no caso específico da recorrente, considerando a totalidade das empresas que compõem o Sistema Petrobras;
- (c) Que o programa de metas do Sistema Petrobras para o ano-base de 2004 foi encaminhado pela Petrobrás ao Ministério das Minas e Energia por meio do Ofício GAPRE 310/2004, anexo à impugnação;
- (d) Que o programa foi aprovado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão por meio do Ofício nº 947/MP/SE, de 22/12/04;
- (e) Que aos 16/02/05, o Ministério das Minas e Energia encaminhou informação recebida do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão no sentido de que nada teve “a opor à antecipação de parcela do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados referente ao exercício de 2004, para as empresas do Sistema PETROBRAS”.

- (f) Conclui que não há dúvida de que integra o Sistema Petrobrás, pois em 2004, 69,99% do seu capital social era formado por ações da DownStream Participações que, por sua vez, tem por principal quotista a Petróleo Brasileiro S/A, como comprovam as certidões anexas;
- (g) Que, à época, a instrução de voto do sr. Ministro do Estado da Fazenda ao seu representante na Downstream Participações Ltda. (Processo Administrativo n.º 10951.000155/2005-73, anexada à impugnação) foi para votar na assembleia geral ordinária da REFAP, “pela aprovação da proposta da Administração de destinação do lucro líquido do exercício de 2004, devendo a empresa, no que se refere ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados aos empregados, observar rigorosamente os termos e as condições constantes do Programa de Metas Corporativas para o Sistema Petrobras, aprovado por intermédio do Ofício n.º 947/MP/SE, de 22.12.2004, e do Ofício n.º 74/2005/MP/SE, de 11.02.2005”;
- (h) Que existiam metas e indicadores que foram aprovados nos termos das legislação, e que foram integralmente atingidas, que relaciona em quadro apresentado no recurso;
- (i) Alega que a lei não estabelece que somente se tiver havido prévio acordo é que o valor poderá ser pago a título de Participação nos Lucros e que o acordo coletivo é ato formal e sua ausência não transforma a natureza da participação nos lucros prevista no art. 7º, XI da CF.
- (j) Que a participação nos lucros, por expressa disposição constitucional, não integra a base de cálculo das contribuições à seguridade social, pois é desvinculada da remuneração do empregado.

Pois bem.

A participação nos lucros ou resultados trata-se de direito social garantido ao trabalhador pela Constituição Federal/88 no art. 7º, XI, nos seguintes termos:

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;

(...).

Segundo decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da repercussão geral no RE n.º 569441/RS, cuja ementa reproduzo abaixo, esse dispositivo tem eficácia limitada e depende de regulamentação:

**EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.**

**1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários– depende de regulamentação.**

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

A regulamentação desse dispositivo constitucional ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29/12/94, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados e dá outras providências. Essa MP foi reeditada diversas vezes, até culminar na edição da Lei n.º 10101/00, que, por sua vez, dispõe o seguinte nos seus arts. 2º e 5º:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

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.

(...).

**Art.5º A participação de que trata o art. 1º desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.**

**Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.**

Da leitura em conjunto dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que a disciplina da distribuição de lucros e resultados aplicável às empresas privadas é distinta daquela aplicável às empresas estatais: às primeiras, aplica-se a regra do art. 2º da Lei n.º 10101/00, enquanto às segundas, aplica-se a disciplina do art. 5º, da mesma lei, que em seu parágrafo cuida de esclarecer quais espécies de empresas se consideram estatais.

O mencionado art. 5º somente passou a ter a redação acima reproduzida na reedição da MP n.º 955, de 24 de março de 1995.

Nesse contexto, foi editada a **Resolução CCE de n.º 10, de 30/05/95** pelo Conselho de Coordenação e Controle de Empresas Estatais, que estabeleceu regras para a distribuição de lucros pelas empresas estatais, complementando o mencionado art. 5º, regras essas que se aplicam até o presente momento.

Dentre essas regras, dispõem os arts. 4º, 5º e 6º da Resolução CEE n.º 10/95 que:

Art. 4º A empresa estatal, para firmar acordo com vistas à participação dos seus empregados nos lucros ou resultados, deverá submeter previamente ao CCE a respectiva proposta, encaminhada através do Ministério Setorial ao qual esteja vinculada, indicando claramente:

I - a origem dos resultados ou lucros que dão margem à proposta de participação;

II - o valor total que pretende distribuir;

III - os ganhos nos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa no período, que ensejaram a participação;

IV - a avaliação das metas, resultados e prazos pactuados previamente para o período;

V - a evolução dos índices de segurança no trabalho;

VI - a evolução dos índices de assiduidade;

VII - outros critérios e pré-condições definidos de acordo com as características e atividades da empresa estatal.

Parágrafo único. O CCE poderá aprovar ou não, no todo ou em parte, a proposta de que trata este artigo, inclusive alterando suas condições, **tendo em vista a execução da política econômica e social do Governo e da política para as empresas estatais.**

Art. 5º A participação se dará mediante o pagamento, de uma só vez, em moeda corrente nacional ou em ações representativas do capital social da empresa estatal, ou um misto destas.

§ 1º O pagamento se dará no mês imediatamente posterior à realização da Assembleia Geral Ordinária, condicionado ao efetivo pagamento dos dividendos aos acionistas.

§ 2º No caso das empresas públicas a distribuição de resultados se dará após a aprovação das contas pelo Conselho de Administração ou órgão equivalente.

Art. 6º O empregado somente fará jus à participação convencionada com a empresa à qual está vinculado através do contrato de trabalho, independentemente da sua lotação, vedada qualquer participação nos lucros ou resultados de mais de uma empresa estatal, pertencente ou não ao mesmo grupo ou conglomerado.

O recorrente afirma em seu recurso que integra o Sistema Petrobrás e, desse modo, deve observar rigorosamente os termos e as condições constantes do Programa de Metas Corporativas para o Sistema Petrobras no que se refere ao pagamento de participação nos resultados.

De fato, do documento anexado a fls. 141, referente ao Processo n.º 10951.000155/2005-73, cujo interessado é o recorrente, consta **Despacho do Ministro do Estado da Fazenda** datado de 30 de março de 2005, com o seguinte teor:

Com base nos **Pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Secretaria do Tesouro Nacional e do Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, e nos termos do art. 3º do Decreto n.º 2.673, de 16 de julho de 1998, autorizo o representante da Downstream Participações Ltda. a votar, na assembleia geral ordinária da Alberto Pasqualini - REFAP S/A, a se realizar no dia 30 de março de 2005, pela aprovação da proposta da Administração de destinação do lucro líquido do exercício de 2004, devendo a empresa, no que se refere ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados aos empregados, observar rigorosamente os termos e as condições constantes do Programa de Metas Corporativas para o Sistema PETROBRAS, aprovado por intermédio do Ofício n.º 947/MP/SE, de 22.12.2004, e do Ofício n.º 74/2005/MP/SE, de 11.02.2005.

Conforme documentação anexada aos autos, a recorrente se trata de **sociedade de economia mista** que, realmente, integra o Sistema Petrobrás, do que não discordam nem a

autoridade fiscal autuante, nem o julgador de primeira instância, quando afirmam que “**mesmo fazendo parte do sistema ‘PETROBRÁS’**, a REFAP S.A é uma empresa com CNPJ próprio”.

Assim, entendem que a recorrente deve estabelecer suas próprias metas de qualidade, produtividade e lucratividade e que a Lei nº 10.101/2000 não prevê, em nenhuma situação, a substituição do empregador por outra pessoa jurídica no estabelecimento das metas com seus empregados, concluindo, desse modo, que e o Programa de Distribuição de Resultados da REFAP S.A. se encontra em desacordo com a legislação vigente.

Ocorre que, como acima demonstrado, nos termos do próprio art. 5º da Lei nº 8212/91, as empresas estatais se submetem a uma disciplina própria no que diz respeito à distribuição de lucros ou resultados aos trabalhadores, devendo observar as diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

Realmente, por sua natureza de empresas estatais, o seu programa de distribuição de lucros e resultados, naturalmente seria objeto de controle e eventualmente, alteração, por parte do Poder Executivo em razão, por exemplo, de necessidade de adequação à política econômica ou social do governo, conforme consta expressamente do art. 4º, p.un., da Resolução CCE nº 10/05.

Nesse sentido, deve-se observar que, conforme faz prova o documento de fls. 141, o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados pela recorrente da forma como foi feito, observando-se “rigorosamente os termos e as condições constantes do Programa de Metas Corporativas para o Sistema PETROBRAS, aprovado por intermédio do Ofício nº 947/MP/SE, de 22.12.2004, e do Ofício nº 74/2005/MP/SE, de 11.02.2005”, decorreu de **determinação do Ministro do Estado da Fazenda**, autoridade à qual é subordinada a própria Receita Federal do Brasil, expedido com base, dentre outros, em **Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**.

Ressalte-se que todos os documentos mencionados no Despacho do Ministro do Estado da Fazenda de fls. 141, como o Ofício de 947/MP/SE, de 22/12/04 e o Ofício 74/2005/MP/SE, estão anexados aos autos, a fls. 133 e 135, respectivamente.

Quanto ao fato de que o recorrente teria celebrado acordos coletivos com o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Rio Grande do Sul - SINDIPETRO/RS, aos 16/02/2005 e aos 27/05/05, para pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados e da própria PLR, descontado o valor pago a título de antecipação, respectivamente, ambos referentes ao exercício de 2004, ou seja, após a companhia dispor de seus resultados, o que contraria a legislação que rege a matéria, entendo que autoridade autuante fez uma análise dos fatos sob o prisma das **empresas privadas**, e não considerando a recorrente como uma empresa estatal.

Com efeito, do art. 5º, § 1º da Resolução CCE nº 10/95, fica claro que os acordos coletivos foram feitos em obediência tanto à norma em questão, que dispõe que “o pagamento [da participação nos lucros ou resultados] se dará no mês imediatamente posterior à realização da Assembleia Geral Ordinária, condicionado ao efetivo pagamento dos dividendos aos acionistas, como ao Despacho do Ministro do Estado da Fazenda de fls. 141, que recomenda ao seu representante votar pelo pagamento da participação nos lucros e resultados observando-se rigorosamente os termos e condições do Programa de Metas Corporativas para o Sistema Petrobrás.

Assim, diante de todo o exposto e de todos os documentos anexados aos autos, resta comprovado que o pagamento das participações nos lucros e resultados efetivado pela recorrente no período questionado cumpriu os requisitos da legislação a ela aplicável.

### Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

### Declaração de Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para negar provimento ao recurso interposto, contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora - Conselheira de notória cultura tributária - a qual foi acompanhada por parte desta Turma de Julgamento. Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que proveram a pretensão da Recorrente, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista o descumprimento das exigências contidas no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, nada nele refletindo o suposto atendimento das diretrizes destinadas às empresas estatais estabelecidas no art. 5º do mesmo diploma legal.

Assim entendido, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **diz** a norma tributária, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a ela se subsume, cabível replicar trechos do voto condutor da decisão proferida, nestes termos:

Quanto ao fato de que o recorrente teria celebrado acordos coletivos com o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Rio Grande do Sul - SINDIPETRO/RS, aos **16/02/2005** e aos **27/05/05**, para pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados e da própria PLR, descontado o valor pago a título de antecipação, respectivamente, ambos referentes ao exercício de **2004**, ou seja, após a companhia dispor de seus resultados, o que contraria a legislação que rege a matéria, entendo que autoridade autuante fez uma análise dos fatos sob o prisma das **empresas privadas**, e não considerando a recorrente como uma empresa estatal.

Com efeito, do art. 5º, § 1º da Resolução CCE nº 10/95, fica claro que os acordos coletivos foram feitos em obediência tanto à norma em questão, que dispõe que “o pagamento [da participação nos lucros ou resultados] se dará no mês imediatamente posterior à realização da Assembleia Geral Ordinária, condicionado ao efetivo pagamento dos dividendos aos acionistas, como ao Despacho do Ministro do Estado da Fazenda de fls. 141, que recomenda ao seu representante votar na pelo pagamento da participação nos lucros e resultados observando-se rigorosamente os termos e condições do Programa de Metas Corporativas para o Sistema Petrobrás.

(Destaques no original)

Nesse pressuposto, já que a decisão proferida no processo digital n.º 11065.000148/2009-52 (parte patronal mais GILRAT) tem por fundamento as iguais razões que sustentaram o decidido neste processo (contribuições destinadas a outras entidades e fundos – terceiros –, ora replico a integral Declaração de Voto lá por mim apresentada. Confira-se, iniciando pela transcrição de excerto do voto condutor daquela decisão:

Relata a autoridade fiscal no Relatório da Atividade Fiscal de fls. 13 ss. que:

(...)

Em **16 de fevereiro de 2005** a Alberto Pasqualini - REFAP S.A e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria do Petróleo no Rio Grande do Sul - SINDIPETRO/RS, assinaram **acordo coletivo de trabalho** tendo como objeto o “**pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, referente ao exercício de 2004**”.

Da análise do referido acordo constata-se que o pagamento de antecipação da participação nos lucros ou resultados não está de acordo com a legislação que rege a matéria, ou seja, o presente acordo **não contém 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 **e foi ajustado após o exercício (2004) ao que o mesmo se refere, portanto, o referido acordo só foi ajustado após a companhia dispor de seu resultado e sem nenhuma participação dos empregados no processo, isto é, não houve acordo ou convenção prévia.**

[...]

(Destaque no original)

A regulamentação desse dispositivo constitucional ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29/12/94, [...]. Essa MP foi reeditada diversas vezes, até culminar na edição da Lei n.º 10101/00, que, por sua vez, dispõe o seguinte nos seus arts. 2.º e 5.º:

Art.2.ºA 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013)(Produção de efeito)

II-convenção ou acordo coletivo.

§1.ºDos 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.

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

(...).

**Art.5.º A participação de que trata o art. 1.ºdesta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.**

**Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.**

(Destaque no original)

Da leitura em conjunto dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que a disciplina da distribuição de lucros e resultados aplicável às empresas privadas é distinta daquela aplicável às empresas estatais: às primeiras, aplica-se a regra do art. 2º da Lei nº 10101/00, enquanto às segundas, aplica-se a disciplina do art. 5º, da mesma lei, que em seu parágrafo cuida de esclarecer quais espécies de empresas se consideram estatais.

[...]

Conforme documentação anexada aos autos, a recorrente se trata de sociedade de economia mista que, de fato, integra o Sistema Petrobrás, do que não discordam nem a autoridade fiscal autuante, nem o julgador de primeira instância, quando afirmam que “mesmo fazendo parte do sistema ‘PETROBRÁS’, a REFAP S.A é uma empresa com CNPJ próprio”.

Consoante se vê na transcrição supra, a Recorrente é sociedade de economia mista integrante do “Sistema Petrobrás”, com natureza jurídica de direito privado e CNPJ próprio, sujeitando-se às diretrizes estabelecidas no art. 5º da Lei nº 10.101, de 2000. Portanto, o **escopo** da presente Declaração será apenas esclarecer o entendimento de que a **fruição** do reportado benefício fiscal pelas empresas estatais está condicionada ao **cumprimento** tanto dos **requisitos** quanto das **diretrizes** legais estabelecidos pelos arts. 2º e 5º, respectivamente, da citada lei.

A propósito, a inferência de que as estatais não se sujeitam às regras dispostas no referenciado art. 2º, ao meu sentir, não prospera sob os **aspectos formais** da norma e muito menos quando se adentra propriamente no seu **conteúdo material**. É o que se mostrará na sequência, iniciando-se pelos primeiros.

Nesse pressuposto, dita análise carece ser clareada pelo regramento para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presente na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, abaixo destacados:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e **as exceções à regra por este estabelecida**; (Destaquei)

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Como visto, o eixo estrutural do ordenamento legal em análise, por si só, já afasta a, no meu entender, equivocada hipótese das empresas estatais não se submeterem às regras impostas pelo citado art. 2º. Afinal, tanto neste artigo como no 5º do mesmo diploma, **não há um único parágrafo** excepcionando tais empreendimentos do cumprimento dos manifestados requisitos estabelecidos no primeiro (art. 2º), **como ocorre com a pessoa física e a entidade sem fins lucrativos** excepcionados pelo §3º do mesmo artigo, que ora replico para facilitar a compreensão:

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: (Destaquei)

[...]

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

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

Cabível entender que, **quando** o legislador quis excepcionar a regra por ele imposta, assim o **fez** expressamente por meio do § 3º supracitado. Logo, **fosse** essa a sua intenção, reportado comando de exclusão estaria **presente** em um dos citados artigos, o que, como visto, não ocorreu. A exemplo, se fosse o caso, seguem supostas expressões possíveis: (i) no art. 2º, § X “O disposto neste artigo não se aplica às empresas de que trata o art. 5º” e (ii) no art. 5º, § Y “As empresas tratadas neste artigo não se sujeitam ao disposto no art. 2º”. Confira-se amostra transcrita da Lei nº 8.212, de 1991, por meio da qual se avista exemplo das manifestadas exceções:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria [...]

[...]

§ 2º O disposto neste artigo **não se aplica** às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas **na forma do art. 22** desta Lei.

[...]

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento [...]

[...]

§ 2º O disposto neste artigo **não se aplica às pessoas de que trata o art. 25**.

(Destaquei)

No caso dos autos, convém ressaltar, tratou-se de escolha racional e razoável, pois manifestada exceção deixou de ocorrer, porque, realmente, **não poderia existir**, já que a Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), **sujeita** as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias exploradoras de atividade econômica ao regime jurídico das **empresas privadas**, aí se incluindo os direitos e obrigações **tributários**. Ademais, tratando-se do gozo de **privilégios fiscais**, o legislador constituinte foi enfático tocante à **isonomia** destas pessoas jurídicas com as demais do setor privado. É o que traz o art. 173, § 1º, inciso II, § 2º, da Carta Magna, que ora transcrevo:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das **empresas privadas**, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão **gozar** de privilégios fiscais **não extensivos** às do setor privado.

(Destaquei)

Antes da inferência acerca do **acima exposto**, adianto que, consoante se mostrará quando da análise do **conteúdo material** da norma, o **ajuste** orientador da empresa e

empregado no sentido de incrementar a integração entre trabalho e ganho de produtividade, dividindo-se os resultados obtidos, **é aquele estabelecido pelo art. 2º** do ato legal estudado, onde são negociados os **direitos, atribuições e métricas de aferição** dos resultados. Já as diretrizes previstas no art. 5º do mesmo ato legal apenas disciplinam a **autorização governamental** para a estatal **implementar** o respectivo programa, traduzindo-se etapa **antecedente** ao referenciado **ajuste** visto no art. 2º da lei, que é comum a todas as empresas.

Do desenho posto, infere-se que o legislador **jamais** poderia dispensar tratamento **privilegiado** quanto ao gozo do manifestado benefício fiscal pelas empresas estatais, **dispensando-as** do notoriamente desgastante enfrentamento com a **representação** dos empregados por ocasião da construção do suposto acordo. Afinal, o vasto interesse coletivo dos trabalhadores **confrontado** com os propósitos e limitações dos empregadores tem o potencial de refletir **tensões** decorrentes das expectativas e frustrações experimentadas pelas partes durante o “jogo negocial” próprio da conjuntura vivenciada durante a definição das metas, dos instrumentos de sua aferição e da lucratividade retornada para os beneficiados.

Sequenciando a análise, **ainda que superado estivessem** os aspectos formais da norma, o que, ao nosso entendimento não ocorreu, seu conteúdo material parece cristalino no sentido de que as estatais, tal como as demais empresas privadas, também se **sujeitam** às regras prescritas no art. 2º ora estudado. É o que se mostrará na sequência.

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da CF, de 1988), *verbis*:

#### CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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; (Destaquei)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário de contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante interpretação autêntica do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada lei previdenciária, **isentou** a PLR concedida aos empregados da incidência tributária, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 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**; (Destaquei).

Por oportuno, necessário lembrar que, perante a seguridade social, os órgãos e entidades da administração pública são **considerados** “empresa”, razão por que, relativamente aos segurados que lhes prestam serviços, quando não amparados por Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), **sujeitam-se** às obrigações previdenciárias principais e acessórias. Confira-se a disposição do art. 15, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Em dito pressuposto, transcrevo excerto do voto condutor da decisão proferida, onde se vê menção expressa à **necessidade das estatais efetivarem o acordo previsto no art. 2º** da Lei nº 10.101, de 2000. Mais especificamente, os arts. 4º e 6º da Resolução CCE nº 10, de 1995, respectivamente, trazem as expressões “para **firmar acordo** com vistas à participação dos seus empregados nos lucros ou resultados” e “à participação **convencionada** com a empresa”. Confira-se:

Nesse contexto, foi editada a Resolução CCE de nº 10, de 30/05/95, pelo Conselho de Coordenação e Controle de Empresas Estatais, que estabeleceu algumas regras para a distribuição de lucros nas empresas estatais, complementando o mencionado art. 5º, que se aplicam até o presente momento.

Dentre essas regras, dispõem os arts. 4º, 5º e 6º da Resolução CEE nº 10/95 que

Art. 4º A empresa estatal, **para firmar acordo com vistas à participação dos seus empregados nos lucros ou resultados**, deverá submeter previamente ao CCE a respectiva proposta, encaminhada através do Ministério Setorial ao qual esteja vinculada, indicando claramente:

[...]

Art. 6º O empregado somente fará jus à **participação convencionada com a empresa à qual está vinculado** através do contrato de trabalho, independentemente da sua lotação, vedada qualquer participação nos lucros ou resultados de mais de uma empresa estatal, pertencente ou não ao mesmo grupo ou conglomerado.

(Destaquei)

Ademais, o art. 5º da Lei nº 10.101, de 2000 faz referência ao art. 1º do mesmo ato legal - “A participação de que trata o art. 1º desta Lei” - , este, expressamente, ratificando o propósito de incentivar a produtividade por meio da integração do capital (**empresa**) com o trabalho (**empregado**), *verbis*:

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. (Destaquei)

Arrematando o até então posto, de um lado, citada lei não dispensou expressamente as estatais de cumprirem os requisitos dispostos em seu art. 2º, como o fez com as pessoas físicas e entidades sem fins lucrativos. Do outro, o cumprimento de tais requisitos consta, igualmente expresso, nos arts. 4º e 6º da CCE nº 10, de 1995, já que sinalizam a **realização dos acordos** lá previstos. De mais a mais, a suposta **dispensa** de obrigatoriedade das estatais obedecerem aos reportados requisitos vistos no mencionado art. 2º, implicaria um PLR imposto de “**cima para baixo**”, já que **sem qualquer participação** dos empregados no **estabelecimento, aferição e acompanhamento** das metas, contrariando dito modelo remuneratório.

Por pertinente, considerando que **a tributação é a regra** no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção devem ser **interpretadas literalmente**, por traduzirem exceções no ordenamento jurídico. Logo, nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN -, o entendimento quanto ao cumprimento dos aspectos formais e materiais exigidos para excluir a incidência previdenciária da PLR distribuída aos empregados deve ser **restritivo ao literalmente previsto** na legislação retrocitada. Confira-se:

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

[...]

II - outorga de isenção;

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, quando atendidos os preceitos legais, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Assim sendo, infere-se que mencionado art. 5º determina **tão somente** que o estabelecimento dos programas de remuneração mediante concessão da PLR das empresas estatais carece atender diretrizes específicas fixadas pelo poder executivo, o que não se aplica aos empreendimentos privados, os quais deliberaram a implementação de seus programas sem a necessidade de prévia autorização estatal. Logo, enquanto a PLR das empresas privadas sujeitam-se apenas aos requisitos previstos no citado art. 2º; o programa das estatais submete-se tanto a estes requisitos, comuns ao meio privado, como às diretrizes vistas no manifestado art. 5º.

Mais especificamente, o enfrentamento da empresa – estatais e demais empreendimentos privados - com a representação dos respectivos empregados por ocasião do “jogo negocial” durante a definição das metas, dos instrumentos de sua aferição e da lucratividade retornada para os beneficiados, **terá de ser balizado** pelas regras do manifestado art. 2º. Contudo, tratando-se de estatais, por haver **interesse público** subjacente, a obtenção da **autorização para implementação** do referido “sistema remuneratório” carece do atendimento das diretrizes vistas no discutido art. 5º, traduzindo-se etapa **antecedente** ao referenciado **ajuste** de que trata o art. 2º da lei, que é comum a todas as empresas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz