



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

Processo n° 12448.730504/2011-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.592 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente ALIANSCE SHOPPING CENTERS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Prescinde de perícia a verificação de quesitos examinados durante o procedimento fiscal e consignado em relatório do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando descumprida regra para distribuição do benefício fixada no próprio instrumento de negociação.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado que dava provimento.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 05/08/2011 de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e resultados da empresa. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO LEGAL.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita à tributação.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Indeferem-se os pedidos de perícia quando esta se revelar desnecessária.

MULTA. RETROATIVIDADE NORMA BENIGNA.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente à época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.

...

II. Consoante o item 14 do Relatório Fiscal (fls. 153), os valores pagos não resultaram de negociação clara e entre empresa e empregados. Os “Planos de Participação nos Resultados” apresentados não trazem metas, resultados ou prazos pactuados previamente pois o documento foi assinado em 12 de dezembro de 2007, 19 dias antes do encerramento do período ao qual as metas ou resultados deveriam corresponder.

...

Considerando que a negociação do PLR de 2007 somente terminou em 12 de dezembro de 2007 (data de assinatura do anexo PLR) e que a intenção das partes era a realização do pagamento ainda no ano de 2007, tanto a Aliansce como a Comissão de representantes dos Empregados optaram por não

realizar a avaliação individual, permanecendo, neste contexto, como fato gerador para o pagamento da PLR, o EBITDA/LAJIDA- Earnings before Interests, Taxes, depreciations and Amortizations/Lucro Antes de Juros, Impostos, Depreciação e Amortização (i.é., receita antes de juros, impostos, depreciações e amortizações, ou simplesmente ganhos operacionais).

Os principais motivos para a incidência da contribuição foram a assinatura do acordo ao final do exercício de apuração e a não realização pela empresa da avaliação individual prevista no acordo que complementaria a avaliação geral com base no EBITDA.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação e, ainda, requer a realização de perícia:

3.1. A total improcedência do Auto de Infração impugnado, tendo em vista que o Acordo celebrado entre a IMPUGNANTE, seus empregados e o sindicato da categoria atende integralmente as disposições da Lei nº 10.101/2000;

3.2. Que em cumprimento às disposições legais a IMPUGNANTE celebrou em 12/12/2007 o Acordo Coletivo de Trabalho para Implementação de Plano de Participação nos Resultados, estabelecendo de modo claro e preciso a forma de participação de seus empregados nos lucros ou resultados da empresa.

3.3. Que o referido Acordo Coletivo de Trabalho para Implementação de Plano de Participação nos Resultados, atende todos os requisitos exigidos na Lei n 10.101/2000;

3.4. Que no encerramento do ano-calendário de 2007 a IMPUGNANTE apurou lucro, conforme atesta o respectivo Balanço Patrimonial (cópia inclusa). Nessas condições, e em obediência aos critérios estabelecidos no "Acordo Coletivo de Trabalho para Implementação de Plano de Participação nos Resultados" em tela, formalizado dentro das condições da Lei nº 10.101/2000, a IMPUGNANTE pagou em dezembro/2007 a seus empregados os valores devidos a título de PLR a que os mesmos faziam jus;

3.5. Que a Fiscalização entendeu equivocadamente que os referidos pagamentos supostamente teriam "caráter salarial" e que sobre os mesmos deveria incidir a contribuição previdenciária;

3.6. Que a Lei n 10.101/2000, que dispõe sobre a PLR, não estabelece nenhum prazo, quer mínimo quer máximo, para a celebração do instrumento de acordo entre o empregador, o sindicato e os empregados. Obviamente, a única exigência lógica seria a de que o Acordo seja formalizado antes do pagamento da PLR, conforme ocorreu no caso em tela;

3.7. Que, sem prejuízo da improcedência do Auto de Infração tendo em vista que foram obedecidas todas as disposições da Lei n 10.101/2000, deve também ser reconhecida a inconstitucionalidade da exigência de contribuição

previdenciária sobre os pagamentos realizados pela IMPUGNANTE a seus empregados a título de PLR;

3.8. Se a PLR está excluída do conceito de remuneração, por óbvio que a contribuição social de que trata o art. 195, I, a da CF incidente sobre a "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício", não poderá levar em conta aquela PLR na definição do fato gerador da contribuição previdenciária;

3.9. No caso sob exame, 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;

3.10. Desse modo, a PLR está desvinculada da remuneração por força de dispositivo constitucional, de modo que é inconstitucional a exigência de contribuição previdenciária sobre a PLR paga pela empresa a seus empregados;

*3.11. Com arrimo no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a IMPUGNANTE requer a realização de **perícia**, destinada a comprovar a veracidade das alegações e dos elementos materiais aduzidos na Impugnação. Para os fins do inciso IV do art. 16 do citado decreto, formula os quesitos e indica o perito;*

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Perícia

Verifico que os quesitos apresentados para a realização de perícia já foram examinados durante o procedimento fiscal, do que cabe a recorrente em suas peças recursais exercer sua defesa, trazendo aos autos as provas que reputa necessárias para contraditar as afirmações da fiscalização. Tal como proposta, a perícia teria mais a finalidade de substituir o recorrente na produção de provas que lhe cabe no processo administrativo tributário. Caso, de fato, reputasse necessária uma perícia contábil, caber-lhe-ia juntá-la aos autos ao invés de provocar a administração tributária que a produza quando já fora feito nos autos.

Por entendê-la desnecessária, rejeito o pedido de perícia.

Procedimentos formais

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

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

I - a qualificação do notificado;

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

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

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

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

Art. 23. Far-se-á a intimação:

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

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

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No mérito

Participação nos lucros e resultados

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

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

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

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

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

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

a) Finalidades:

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

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

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

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e

condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

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

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória. Porém, caso seja fixada como meta alguma avaliação do empregado, essa regra deverá ser cumprida.

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

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

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

...

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

No caso, a fiscalização, na análise dos documentos da empresa que sustentam o pagamento do benefício, verificou que, embora a avaliação individual seja um dos critérios

para verificação do cumprimento de metas, não foi realizada para o pagamento do benefício. De fato, prevalece a autonomia entre empresa e empregados para a estipulação de regras que deverão ser cumpridas pelas partes para que, de um lado o empregado faça jus ao benefício e de outro o empregador se desonere da obrigação tributária.

Embora também tenha sido fixado como critério para distribuição do benefício a empresa ter gerado EBITDA, não houve fixação de uma meta em relação a esse critério geral como, por exemplo, um aumento do EBITDA em relação aos exercícios anteriores. Não deve ser considerada uma meta apenas a apuração de resultado. O cumprimento da meta seria alcançar um índice ou proporção de alguma base que tenha relação com o resultado da empresa. Verifica-se que a Lei nº 10.101/2000 exemplifica como critérios e condições a fixação de índices. Apenas possuir lucro não é meta, mas a condição básica para existência de um PLR; do contrário, o que se estaria distribuindo se não houve resultado ou lucro? Por essa razão é que venho sustentando em votos anteriores que é possível a fixação de meta apenas no aumento da lucratividade da empresa.

Lei nº 10.101/2000:

§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.

Em razão dos fundamentos adotados, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes