



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

Processo nº 12963.000101/2009-28
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.016 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2011
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente GONÇALVES SALLES S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004, 01/04/2005, 01/04/2006, 01/04/2007, 01/04/2008

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE - FATOS GERADORES NÃO RECONHECIDOS PELA EMPRESA - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Na hipótese de lançamento de contribuições sobre fatos geradores não reconhecidos como tal pelo sujeito passivo não há que se falar em antecipação de pagamento relativamente a esses valores aplicando-se, portanto, o art. 173, I, do CTN

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTOS EFETUADOS EM DESACORDO COM O QUE DETERMINADO NA LEI 10.101/00. ACORDO QUE NÃO POSSUI REGRAS CLARAS E OBJETIVAS QUANTO AO MECANISMO DE APURAÇÃO DAQUILO O QUE FOI ACORDADO. INCIDÊNCIA. Nos termos do disposto no art. 28, § 9º, alínea “j”, do Decreto 3.048/99, para que os pagamentos das verbas a título de participação nos lucros não sejam consideradas como parcela do salário, componente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverá ser observado aquilo o que disposto na Lei de regência, no caso, a Lei 10.101/00.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Igor Araújo Soares que davam provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período pelo artigo 150, §4º do CTN e, no mérito, por unanimidade de votos, em manter os demais valores. Os conselheiros Julio César Vieira Gomes, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues acompanharam o relator pelas conclusões, entenderam que somente a ausência de representante do sindicato seria o requisito descumprido pela recorrente. Designada para redigir o voto vencedor quanto à decadência, a Conselheira Ana Maria Bandeira.

Júlio Cesar Gomes Vieira - Presidente.

Igor Araújo Soares - Relator.

Ana Maria Bandeira – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Igor Araújo Soares, Ronaldo de Lima Macedo, Tiago Gomes de Carvalho Pinto e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso de voluntário interposto por GONÇALVES SALLES S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, em face do v. acórdão de fls. 118/127, que manteve a integralidade do AI 37.034.657-2, por meio do qual foram lançadas contribuições previdenciárias parte da empresa, destinadas ao financiamento dos benefícios decorrentes do GILRAT, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados a título de participação nos lucros em desacordo com a Lei 10.101/2000.

O lançamento compreende as competências de 04/2004, 04/2005, 04/2006, 04/2007, e 04/2008, com a ciência do contribuinte acerca do lançamento efetivada em 04/05/2009 (fls. 02).

Consta do relatório fiscal (fls. 16) que a recorrente fora intimada a apresentar o acordo de participação nos lucros referente ao período de 2004 a 2009, contudo apenas apresentou aquele entabulado no ano de 1996 sob a alegação de fundamentar todo o período fiscalizado.

A fiscalização imputou ao documento as seguintes irregularidades, que também foram reconhecidas quando do julgamento em primeira instância:

- a-) Ausência de participação do representante sindical da categoria;
- b-) Ausência do período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c-) Ausência de regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos pelo instrumento;
- d-) Desvinculação dos valores pagos com o acordo efetuado pela empresa;

Em seu recurso sustenta o contribuinte, em preliminar, a decadência parcial do lançamento, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN.

Acrescenta, quanto ao mérito, a não incidência das contribuições previdenciárias nos pagamentos efetuados a título de PLR, pois, a imputada ausência do representante da categoria no momento da celebração do acordo resta mitigada em face da ciência do acordo aposta no documento pela federação da categoria e pelo fato dos empregados estarem devidamente representados pela comissão que foi por eles formada.

Continua argumentando que o acordo dispõe regras claras e objetivas quanto aos critérios de fixação e distribuição dos lucros auferidos pela recorrente, conforme se depreende das cláusulas primeira, segunda, terceira e quinta do acordo de PLR, devendo ser afastados os argumentos dispostos pelo v. acórdão de primeira instância.

Afirma, por conseguinte, que não existe qualquer desvinculação dos pagamentos efetuados às bases do acordo entabulado, sendo que tal verificação levada a efeito pela fiscalização é simplista e gera uma presunção equivocada na medida em que desconsidera que todos os pagamentos efetuados estão dentro do limite de 0,8 a 2,0 salários e que foram respeitados, de forma proporcional, os critérios de avaliação da participação de cada um dos

empregados no lucro, considerados o grau de complexidade e responsabilidade, diferenciados de acordo com a função desempenhada por cada um dos funcionários.

Acrescenta que o fato de ter-se encontrado diferenças proporcionais no pagamento da PLR, principalmente comparando-se empregados que trabalham em funções totalmente diferentes (funcionário operacional x advogado), por si só, não pode invalidar a natureza da verba.

Finaliza sustentando que as verbas não foram pagas em desconformidade da legislação de regência colacionando ao recurso precedentes judiciais que entende sustentam o seu pleito.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, vieram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Igor Araújo Soares,

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

PRELIMINARMENTE

Quanto ao pedido para o reconhecimento da decadência, há se de considerar que Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, quando, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91, foi determinada a edição da Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, cujo teor é o seguinte:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Logo, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 (teor transcrito a seguir), o enunciado das Súmulas Vinculantes editadas e aprovadas pelo Eg. STF devem obrigatoriamente ser observados pelos órgãos da administração pública direta e indireta, como é o caso do CARF, confira-se:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.
(g.n.)

Em assim sendo, resta patente a necessidade de que para a contagem do prazo decadencial, em se tratando de lançamento por homologação, deverão ser aplicadas as regras dispostas pelo Código Tributário Nacional, seja a do art. 150, §4º, seja a do art. 173, I, cuja aplicação deverá ser verificada caso a caso, conforme tenha ou não havido antecipação, mesmo que parcial, do pagamento do tributo ou contribuição devida.

No caso de ter havido antecipação, mesmo que parcial, deverá ser aplicado, para fins de contagem, o art. 150, §4º do CTN e quando não houve qualquer antecipação, deverá ser aplicado o art. 173, I.

Tal orientação acerca da aplicação das regras de contagem do prazo decadencial, já fora inclusive objeto de análise e confirmação pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do RESP 973.733, julgado em 12/08/2009, que se deu sobre o rito dos recursos repetitivos, com fundamento no art. 543-B do Código de Processo Civil Brasileiro.

Conclui-se, portanto, por força do art. 49 do RICARF, o qual determina que este Conselho “reproduza” as decisões já tomadas pelo STJ nos julgamentos de Recursos Repetitivos, há de se considerar que, em se tratando de caso no qual estão sendo lançadas contribuições incidentes sobre parcela considerada como suplementar ou não incluída e que deveria ser considerada como remuneração dos segurados empregados da recorrente, o pagamento das contribuições sobre as demais parcelas da remuneração se caracteriza como antecipação do pagamento, de sorte que a decadência deverá ser contada com fulcro no art. 150, §4º do CTN.

Logo, entendo que deva ser declarado extinto o lançamento da competência de 04/2004.

MÉRITO

Inicialmente, cumpre esclarecer que a Participação nos Lucros e Resultados – PLR – fora regulada no âmbito previdenciário pelo art. 28, § 1º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, a seguir:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Resta claro, portanto, que a norma em comento possui o comando no sentido de que somente estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária os pagamentos efetuados a título de PLR que observarem os requisitos determinados pela Lei específica e regulamentadora do assunto, no caso dos autos, a Lei 10.101/00.

Ressalte-se que tal necessidade é reconhecida inclusive pelo próprio STJ, conforme se depreende do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites

da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n.10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

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

4. Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.

5. Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)

Frente a isso, a fiscalização entendeu que foram várias as irregularidades cometidas no acordo de PLR carreado aos autos e que não estavam de acordo com a legislação de regência.

Inicialmente cumpre esclarecer que o acordo da PLR que a recorrente apresentou para justificar os pagamentos efetuados durante o período fiscalizado foi assinado em dezembro de 1996, ou seja, oito anos antes da primeira competência lançada, ainda em período anterior à promulgação da Lei 10.101/01.

Apesar de não haver acordo para os anos posteriores, tenho que tal fato não seja capaz, por si só, de afastar o caráter isentivo dos pagamentos efetuados, pois da análise de uma série de resumos de avaliações dos empregados da recorrente juntados aos autos, percebe-se que o acordo, desde à época sempre foi praticado pelas partes e sempre foi prévio ao pagamento das parcelas creditadas aos mesmos a título de PLR.

Cabe, portanto, ao julgador administrativo verificar se estão presentes no caso em concreto os requisitos determinados pela Lei para o reconhecimento do caráter isentivo da parcela.

O relatório fiscal assim apontou a primeira das inconsistências do acordo entabulado:

b-) Ausência do período de vigência e prazos para revisão do acordo conforme previsto no artigo 2º, caput do § 1º da Lei 10.101/2000;

Por sua vez, assim dispõe o art. 2º da Lei 10.101/ 01:

Art.2ºA 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

De fato, o acordo não possui qualquer indicação do período de vigência, situação que a meu ver não ensejaria a ofensa ao artigo de lei encimado, já que, em não havendo qualquer período máximo ou mínimo a ser observado, há de se entender, que a exigência é de que o acordo seja prévio ao pagamento, mesmo que este não faça alusão específica a competência paga.

Entretanto, verifico que do instrumento de fato não consta a fixação de um prazo para revisão do acordo, não podendo sequer ser aceito sob esta ótica aquilo o que descrito na cláusula oitava do instrumento, que determina que o acordo será revisto em caso de haver modificação na legislação que regula a matéria. Entendo que tal disposição não se coaduna com o escopo da Lei em se determinar a periodicidade de revisão do acordo, pois ao invés de garantir uma revisão periódica deixa as partes sob a expectativa da ocorrência de um evento futuro e incerto, caracterizando a revisão das cláusulas como incerta.

Outro motivo levantado pela fiscalização foi o de que o acordo não previa regras claras e objetivas na fixação da forma de apuração da participação.

Forte na premissa de que este Conselho ou mesmo a própria administração tributária não possa fazer juízo de valor quanto aos itens considerados pelas partes como aptos a demonstrar a participação de cada empregado no lucro da empresa, tenho que nos cabe apenas avaliar se os itens eleitos possuem a objetividade encartada na legislação de regência para que então esteja verificado o cumprimento de mais uma condição para que a parcela distribuída esteja isenta da tributação.

Da leitura do instrumento de fls. 22 depreende-se que a participação do empregado no lucro será apurada conforme avaliação de desempenho dos itens produtividade, assiduidade, higiene e limpeza, dentro do exercício da apuração do lucro, a ser realizada pelo departamento de RH, variando a depender do resultado da avaliação, entre 0,8 e 2,0 salários do empregado, sendo ainda proporcional ao tempo de serviço no exercício e devendo ter o

empregado laborado na empresa por no mínimo 30 (trinta) dias no exercício de apuração do lucro.

Num primeiro momento, entendo que o acordo entabulado seja objetivo o suficiente quanto aos itens ou índices eleitos pelas partes como fundamentais para a apuração da participação de cada um no lucro, ou seja quanto aos direitos subjetivos na participação e da regras adjetivas. Entretanto, a legislação não exige que a objetividade do acordo seja somente quanto a tais pontos, mas também quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Sobre tais regras assim expôs o relatório fiscal de fls. 18:

Quando questionada a respeito dos critérios de definição dos valores pagos a cada empregado em função da Participação nos Lucros, a empresa declarou por escrito em 04.02.09 (Anexo IV) durante a Diligência Fiscal que antecedeu a Auditoria Fiscal iniciada em 03.03.09 que "...a avaliação de cada funcionário é feita pelo parâmetro salarial e por tempo de serviço e os pagamentos são efetuados baseado no salário do funcionário e pago proporcionalmente ao tempo trabalhado no exercício de apuração do lucro..."

Já durante a Auditoria Fiscal, a empresa apresentou os "Boletins de Avaliação _ de Desempenho" (Anexo II - A a D), cujas cópias estão anexadas a este Relatório por amostragem, juntamente com declaração datada de 10/03/09 onde informa que "as referidas avaliações de Desempenho são usadas para determinar a participação do funcionário no lucro, e a empresa determina, conforme estas avaliações se o funcionário terá redução na participação ou será demitido do quadro da mesma. Como se vê, trata-se de uma avaliação meramente de desempenho individual, em que os supervisores avaliam tão somente a eficiência do empregado em suas atividades normais, sem quantificar a sua contribuição para o alcance do Lucro da empresa, podendo até mesmo culminar com sua demissão.

A empresa utiliza-se de uma classificação de "A" a "C" (bom, regular e ruim) em critérios sem qualquer objetividade, tais como: apresentação pessoal, receptividade a mudanças, cuidados com uniformes, cuidado com equipamentos, cuidado com segurança, etc., ficando tal julgamento a cargo de avaliadores e supervisores.

No Acordo apresentado pela empresa não há mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, tanto pela falta de determinação de metas a serem alcançadas como pela subjetividade do método de avaliação dos empregados adotado pela empresa.

A necessidade do estabelecimento de metas e indicadores está em medir a contribuição do funcionário no atingimento do lucro.

Pelos termos do Art. 2º §1º da Lei 10.101/2000 a clareza e a objetividade devem nortear a fixação tanto dos direitos substantivos dos participantes quanto das correlatas regras instrumentais, as quais devem encerrar critérios quantitativamente mensuráveis, como forma de avaliação.

Na leitura do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, constata-se que esse parágrafo traz a expressão "deverão constar", que tem conotação de obrigação, ou seja, não é faculdade das partes decidir se dos instrumentos de negociação constarão ou não regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetiva. O mandamento legal é imperativo, devendo obrigatoriamente constar os direitos e regras a serem observados.

Assim, mesmo considerando que o acordo seja suficientemente objetivo quanto a fixação dos direitos e regras adjetivas, entendo que, o que não se encontra objetivamente previsto são somente os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, pois de fato, a avaliação efetuada pelo departamento de RH não traz informações objetivas de quais os pontos considerados pelos avaliadores para a determinação de uma nota A, B ou C nos quesitos avaliados de cada um dos funcionários empregados. Sem a indicação de qual o método de avaliação para cada um dos quesitos, como poderá cada um aferir se de fato faria jus a uma maior ou menor distribuição ou mesmo se o julgamento dos avaliadores era o justo e correto. No caso dos autos, tal avaliação é feita de forma subjetiva, já que para este interim foram eleitos critérios que a meu ver não são dotados de qualquer objetividade, como por exemplo, a higiene, apresentação pessoal, receptividade a mudanças.

Por tais motivos, sobre este tópico, concordo apenas em parte com as conclusões da fiscalização.

Mais a mais, como se já não bastassem as ponderações já apontadas para que seja determinada a manutenção do lançamento efetuado, ainda diante da necessidade de observância daquilo o que determinado pelo art. 28, § 1º, alínea "j", da Lei 8.212/91, a ausência de participação do representante do sindicato na negociação também deveria ter sido observada. Quanto a este ponto, a legislação impõe que se a forma escolhida pela empresa e seus trabalhadores para a regulação do pagamento da PLR venha a se dar por intermédio da comissão de trabalhadores, esta deverá ser composta obrigatoriamente por um representante do sindicato, o que não ocorreu no presente caso, já que o acordo somente possui o posterior registro junto à Federação da categoria.

Apesar de cumprida a exigência do registro, insculpida no §2º da Lei 10.101/01, tenho que este não tem o condão de substituir a presença do representante na fase de negociação e fixação dos critérios de pagamento da PLR, não se tratando de uma condição de natureza secundária como pretende fazer crer a recorrente. A presença do representante garante a devida assistência que os trabalhadores necessitam na fixação dos critérios e condições para uma melhor forma de apuração da participação de cada um na parcela do lucro, além de ser exigência da própria legislação.

Até mesmo da análise da redação original do art. 2º da Lei 10.101/01, com a redação constante da MP 794/94, que regulamentou o inciso XI do art. 7º da CF/88, percebe-se

que dele já constava que 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. Dispôs, em seus arts.

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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 ou previdenciário.

Na vigência de referida MP, percebe-se que o instrumento de acordo ainda não possuía a determinação de deveriam ser formadas as comissões, mas que a PLR deveria decorrer de uma negociação coletiva, envolvendo empregados em empregadores.

Mais a mais, a MP 860, de 27 de janeiro de 1995, fez pequenas alterações nos referidos dispositivos, dentre elas, agora, não apenas exigindo que somente fosse levada a efeito negociação entre comissão de empregados e o empregador, mas que, agora, os instrumentos deveriam ser arquivados na entidade sindical dos trabalhadores. Confira-se:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados.

§ 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:

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

Mais uma vez, agora, quando a edição da MP 1.539-34, de 07 de agosto de 1997, novas modificações foram trazidas, quando fora então determinado que a negociação da PLR deveria ser desenvolvida mediante a comissão escolhida pelo empregado e empregador, a qual deveria ser integrada, ainda, por um representante do sindicato da categoria.

Tal situação, a meu ver, já demonstra que o próprio legislador fez questão e, portanto, assim determinou, a necessidade da participação ativa do sindicato nas negociações para a fixação dos parâmetros da PLR, exatamente para que seja ainda respeitado aquilo o que sempre fora determinado pela própria legislação em comento, no sentido de que a PLR, por se tratar de instrumento entre a integração do capital e do trabalho, não substituirá nem complementar a remuneração de qualquer dos empregados. Vejamos:

Art. 2o A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão por estes escolhida, integrada, ainda, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria .

§ 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:

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

Novamente referido art. 2.º foi alterado pela então MP 1.698-46, de 30 de junho de 1998, quando, com mais ênfase, a legislação encerrou a obrigatoriedade da participação do representante do sindicato nas negociações:

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, dentre os empregados da sede da empresa ;

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.

Logo, entendo que a participação do sindicato, para fins de adequação ao disposto na Lei 10.101/00, deve ser dar na forma em que por ela determinado ou seja, ativamente nas negociações, por intermédio de seu representante, inclusive com o posterior arquivamento do acordo junto a própria entidade.

São situações independentes, que a meu ver uma, no caso a posterior, de arquivamento do acordo, não poderá substituir, simplesmente a participação do representante nas negociações levadas a efeito entre as partes, questão que a própria evolução do art. 2º, diante das várias reedições das anteriores Medidas Provisórias que precederam a Lei 10.101/01, demonstraram ser necessária.

Por fim, já no que se refere a desvinculação dos pagamentos, assim apurada em razão do confronto do pagamento recebido por um funcionário operacional da empresa e de um de seus advogados, não vejo outra solução senão dar razão a recorrente.

Ora, tal situação demonstra, apenas, que a distribuição da parcela dos lucros era feita de forma proporcional, pois não é crível que se argumente que dois funcionários com funções e salários absolutamente diferenciados não possam ter participações diferenciada no lucro. A meu ver é esse uma das finalidades do próprio instituto e não existe na legislação qualquer vedação na diferenciação da distribuição de lucros diferenciada em razão da função exercida por cada um dos empregados.

Contudo, mesmo entendendo que referida exigência seja descabida, o acatamento da tese da recorrente, somente quanto a este ponto e em parte quanto aos critérios objetivos do contrato, não possuem o condão de abalar o lançamento, diante dos demais argumentos lançados no presente voto.

Ante todo o exposto, voto no sentido acolher a preliminar de decadência, para declarar extinto o lançamento da competência de 04/2004 e, no mérito, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto.

Igor Araújo Soares

Voto Vencedor

Conselheira Ana Maria Bandeira, Redatora Designada

Com a devida vênia, ousou divergir do Conselheiro Relator no que tange ao reconhecimento de decadência parcial pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento em tela refere-se a período compreendido entre **04/2004 a 04/2008** e foi efetuado em **04/05/2009**, data da intimação do sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

I. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após

5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação —que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento."

(AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR.

SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos."

(EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

No caso em tela, trata-se do lançamento contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a recorrente não efetuou qualquer antecipação. Nesse sentido, pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, teria ocorrido a decadência do direito de constituição dos créditos até a competência 11/2003, já que o lançamento ocorreu em 05/2009.

Como o lançamento compreende competências de 04/2004 a 04/2008, conclui-se que não ocorreu a decadência.

Processo nº 12963.000101/2009-28
Acórdão n.º **2402-002.016**

S2-C4T2
Fl. 175

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito,
NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, mantendo o lançamento em sua integralidade.

É como voto.

Ana Maria Bandeira

Declaração de Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator

A presente declaração de voto veicula o meu entendimento acerca do cumprimento dos requisitos para gozo da imunidade de contribuições previdenciárias sobre a participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa, o que foi acompanhado pelos ilustres conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Tiago Gomes de Carvalho Pinto.

O benefício 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:

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.1ª 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.2ª A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II-convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive

mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

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

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

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

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais, a exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros –

PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. 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.

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.

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 nº 8.212, de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores:

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

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

A fiscalização, na análise dos documentos que originaram o lançamento, não encontrou indícios de intenção dos responsáveis pela empresa de sonegar a contribuição ora apurada. Mesmo assim, os valores distribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros e resultados foram considerados de natureza salarial.

O pagamento de uma parcela em valor fixo também não desvirtua a participação nos lucros ou resultados. Em última instância, tal critério condiz com as finalidades do benefício e faz com que o programa seja mais equilibrado entre os vários níveis hierárquicos na empresa. Isto porque uma repartição dos lucros que atendesse apenas ao critério da proporcionalidade com o salário acabaria por tornar o benefício irrisório para aqueles que estão na base da pirâmide salarial. Ao contrário, o pagamento também de um valor fixo possibilita uma distribuição mais equitativa, justa e socialmente correta.

No presente caso, está convencionado que, em apurando lucro ao final do exercício, 10% desse será distribuído aos trabalhadores. Temos que as “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”,

tal como exige a lei, estão presentes. Os critérios para a repartição da participação nos lucros entre cada trabalhador são fixados pela livre iniciativa e liberdade negocial entre os interessados, empresa e trabalhadores e não pelo entendimento da fiscalização do que seja mais ou menos justo, em seu íntimo convencimento. É necessário que todos sejam beneficiados, mas a lei não impede e nem afronta seus preceitos que as quotas sejam diferenciadas por algum critério convencionado pelas partes. É importante sim a assistência do sindicato para que a hiposuficiência do trabalhador seja minimizada de forma que o acordo melhor representante os interesses de ambas as partes, conferindo-lhe maior legitimidade.

Assim, entendo que o único requisito que não foi cumprido pela recorrente é a ausência de representante sindical e mais nada. Como o descumprimento de um ou mais requisitos resulta na incidência da contribuição previdenciária sobre o benefício, acompanho o relator pelas conclusões.

Julio Cesar Vieira Gomes