



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

Processo n° 14041.000171/2008-22
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-003.020 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente BANCO DE BRASÍLIA SA BRB
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/09/2006

REMUNERAÇÃO INDIRETA - REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da não integração ao Salário de Contribuição das verbas oriundas dos acordos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencido o conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Acompanharam a votação por suas conclusões os conselheiros Marcelo Oliveira e Leonardo Henrique Pires Lopes; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento na questão da retificação da multa, nos termos do

voto da relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em retificar a multa.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antônio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte dos empregados, à da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 13) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos empregados, de valores intitulados Participação nos Lucros e Resultados, em desacordo com a legislação específica.

O agente notificante informa que os PLRs apresentados pela recorrente não atendem aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000, pois foram pagos em quatro parcelas anuais, sem a definição prévia das metas a serem atingidas, sem a participação dos empregados na definição das metas e, em alguns casos, o programa foi aprovado pelo Banco após o início do período de apuração de metas.

A autoridade lançadora informa ainda que o programa PLR do Banco foi utilizado, algumas vezes, para nivelar a remuneração de alguns de seus empregados para os valores “de mercado”.

A empresa autuada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 03-27.766, da 7ª Turma da DRJ/BSB, (fls. 444), julgou o lançamento procedente.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 462 e seguintes) alegando, em síntese, o que se segue.

Os valores recebidos pelos empregados da impugnante a título de

Marketing pessoal não tem característica de salário de contribuição, mas ganhos eventuais que, de acordo com a legislação previdenciária, estão excluídos do conceito de salário de contribuição, haja vista sua característica de não habitualidade.

Inicialmente, quanto ao pagamento do PLR em 04 parcelas, sustenta que desdobrou o programa de participação dos empregados em dois critérios, quais sejam, uma de lucro, outra de resultado, o que está textualmente autorizado pela lei, uma vez que a conjunção adversativa “ou” prevista na redação do parágrafo possibilita que sejam feitos dois pagamentos a título de participação nos lucros ou dois pagamentos a título de participação em resultados.

Entende que quisesse a lei restringir a autorização ou ampliar as vedações, teria dito que a participação nos lucros "E" nos resultados restringir-se-ia a dois pagamentos, mas não é isso que está escrito, e lembra a regra basilar de direito que ao interpretar não é dado ir além do que quis o legislador, *maxime* em matéria fiscal.

Entende que o relator do acórdão recorrido busca no seu voto alterar a letra da lei, gramaticalmente juntando conceitos que a lei separa, alterando o sentido da norma,

colocando uma conjunção aditiva "E" que não pertence ao texto legal, o que reforça o argumento de que a limitação periódica, ou seja, os dois pagamentos anuais podem ser feitos para cada critério legal, desde que, obviamente, os mesmos sejam contratados por instrumentos apartados, mas dentro de um mesmo programa, como no presente caso.

Esclarece que, assim, houve uma remuneração a título de lucratividade obtida (LUCROS) e outra por cumprimento do programa de metas (RESULTADOS), motivo pelo qual entende que a vedação quanto à periodicidade deve ser aplicada de maneira singular à cada critério jurídico que formatou o programa, independente de terem sido contratados em um ou mais instrumentos e conclui que, no que respeita à periodicidade de pagamentos, a limitação legal é de que não sejam efetuados mais de dois pagamentos em um ou outro critério, por ano civil.

Defende que, diferentemente daquilo pretendido na notificação fiscal recorrida, o pagamento efetuado aos empregados do Banco a título de participação em resultado não integra o salário de contribuição, uma vez que a legislação de regência, particularmente a Lei nº 10.101/2000, foi devidamente atendida pelo Recorrente.

Aduz que a expressão "*entre outros*" adotada pelo legislador indica que o programa de participação nos resultados da empresa pode se dar em relação aos critérios inscritos nos incisos I e II do art. 2º, da citada Lei, mas também, em relação a diversos outros critérios estabelecidos entre a empresa e seus empregados, respeitados, obviamente, os demais comandos da lei.

Ressalta que os valores pagos a título de PLR pelo BRB compõe-se de duas parcelas, uma calculada nos moldes do inc. I do § 1º do artigo 2º, outra calculada na forma do inc. II do mesmo dispositivo, o que não é vedado pela Lei, sendo todos subordinados a um programa único, ajustado no Acordo Coletivo de Trabalho da data-base anterior.

Assevera que a interpretação restritiva pretendida pela Receita Federal se mostra em amplo desacordo com a finalidade social da norma estampada na vontade do legislador, devendo ser observado o princípio de hermenêutica segundo o qual onde o legislador não distingue não cabe ao interprete fazê-lo.

Reafirma que o programa de participação nos lucros ou resultados celebrado entre o recorrente e seus empregados deu-se mediante a acordo coletivo de trabalho na forma prevista no inciso II do artigo 2º, da lei multicitada, e a assertiva constante da notificação de que não ocorrera negociação entre as partes mostra-se inverídica, seja pela demonstrada contribuição do Sindicato na fase preliminar de diagnóstico, seja pela subscrição do acordo coletivo de trabalho por parte daquele ente representativo da classe trabalhadora na data-base anterior e pelo aditivo ao acordo coletivo.

Informa que, para subsidiar a implantação do programa, de fato o recorrente se valeu da avaliação técnica do Comitê de Avaliação e Custos, sendo que, de posse desse diagnóstico técnico-financeiro, aprovado pela administração da empresa, é que ocorria a convocação do sindicato da categoria para discussão quanto à definição dos critérios, padrões, metas, prazo e demais condições operacionais que passariam a integrar o programa, sendo as demais deficiências e necessidades apontadas pelo comitê técnico que, do mesmo modo, deveriam e foram trabalhadas pelo corpo funcional do Banco, independente do programa.

Reitera que o programa de PLR foi sempre ajustado na data-base anterior, portanto, previamente, conforme se infere dos documentos anexados ao recurso e, depois, ajustava-se em aditivo o plano de metas, motivo pelo qual a NFLD sustenta, equivocadamente,

que tais aditivos foram celebrados após o início do período de referência do programa PLR, e que, por isso, teria desatendido a expressão da lei: previamente ajustado, quando, o que havia na realidade era apenas o redirecionamento do programa de acordo com as necessidades mercadológicas, devidamente negociado com o sindicato, o que ocorreu em apenas dois semestres, e apenas no que respeita ao critério relativo ao programa de metas.

Conclui que o programa está em total harmonia com a lei de regência, mas que, ainda que tivesse havido alguma irregularidade relativa à exigência legal quanto ao ajuste prévio, certamente essa irregularidade estaria limitada apenas ao critério programa de metas e aos dois períodos referidos, sendo que jamais essa pretensa irregularidade poderia alcançar todo o programa de PLR, como quer o fisco.

Discorre sobre o programa e os critérios para a definição e apuração das metas e tenta demonstrar a natureza não-remuneratória do Programa de Participação dos Empregados nos lucros ou resultados da recorrente, argumentando que a premiação é eventual e só acontece mediante lucratividade e o cumprimento de metas, sendo que, quando ausentes o cumprimento das metas ou quando não alcançados os lucros previamente ajustados não se logrou efetuar nenhum pagamento a título de participação.

Quanto à alegação da auditoria de não participação dos empregados na negociação, observa que a recorrente e seus empregados optaram pela previsão inscrita no inciso II, do art. 2º, da Lei 10.101, ou seja, Acordo Coletivo, sendo que primeiro as partes celebravam o acordo coletivo prévio, na data-base anterior e, posteriormente, celebravam em cada semestre dois aditivos ao acordo coletivo: um para o critério lucratividade e outro para o critério relativo programa de metas, mas, como dito, todos debaixo do mesmo programa, contratado em um único acordo coletivo de trabalho na data-base anterior, e todos assinados pelos representantes legais do sindicato da categoria.

Insurge-se contra a multa aplicada, alegando que o débito está indevidamente majorado com a aplicação de multas de ofício, isolada, e de mora, que ultrapassa os limites da legalidade inscritos na Medida Provisória MP 449/2008, e bem assim as demais disposições legais aplicáveis ao presente caso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora.

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, verifica-se que a notificada tenta demonstrar que o pagamento do PLR se deu em conformidade com a Lei 10.101/2000.

Inicialmente, justifica o pagamento do PLR em 04 parcelas alegando que o programa de participação dos empregados foi desdobrado em dois critérios, quais sejam, uma de lucro, outra de resultado, e entende que tal procedimento está textualmente autorizado pela lei, uma vez que a conjunção adversativa “ou” prevista na redação do parágrafo possibilita que sejam feitos dois pagamentos a título de participação nos lucros ou dois pagamentos a título de participação em resultados.

Contudo, a Lei é clara ao vedar 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.

Ou seja, segundo a Lei, a distribuição de valores a esse título não poderá ser mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei se refere à distribuição de valores sob apenas um título, que é o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, e não um pagamento a título de programa de participação nos lucros, e outro pagamento a título de programa de participação nos resultados, ou à divisão do programa por critérios, como quer fazer crer a recorrente.

A notificada argumenta que se a lei quisesse restringir a autorização ou ampliar as vedações, teria dito que a participação nos lucros "E" nos resultados restringir-se-ia a dois pagamentos, e defende que a limitação legal é de que não sejam efetuados mais de dois pagamentos em um ou outro critério, por ano civil.

Porém, seguindo o mesmo raciocínio desenvolvido pela recorrente, entendo que se a lei quisesse limitar os dois pagamentos anuais por critério, e não por programa de participação de lucro, assim teria deixado expressamente consignado.

Contudo, não é o que está escrito na lei e sim “*distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa*”.

Portanto, constata-se que quem está indo além do que quis o legislador é a recorrente, e não o fisco.

A fiscalização verificou que as verbas em comento foram sempre pagas sob uma mesma rubrica, "2077 - Participação em Resultados", o que não foi negado pela autuada, que reconhece, em diversos momentos de seus recursos, que trata-se de um programa único, dividido em critérios.

A recorrente afirma que a Lei autoriza dois pagamentos anuais para quantos forem os critérios do programa ajustados em instrumentos apartados.

Ou seja, no entendimento da recorrente, se os critérios fossem seis, poderia haver pagamento de PLR em todos os meses do ano, fazendo letra morta ao inciso II, do art. 3º, da Lei 10.101/2000, retirando sua finalidade, que é a de limitar o pagamento a esse título a duas vezes no ano civil.

A notificada sustenta que o relator do acórdão recorrido busca no seu voto alterar a letra da lei, colocando uma conjunção aditiva "E" que não pertence ao texto legal.

Entretanto, o fato de o relator do acórdão recorrido ter feito constar, em seu voto, a expressão Participação de Lucros e Resultados não significa uma tentativa de alteração da letra da lei, mesmo porque a própria recorrente se refere ao programa do Banco como o "Programa de Participação nos Lucros e Resultados adotado anualmente pelo BRB", conforme se verifica às fls. 471, de seu recurso.

A recorrente infere que, à luz da legislação trabalhista e previdenciária, diferentemente dos salários, as premiações, em sua natureza finalística, só podem ser obtidas mediante condições aquisitivas específicas quais sejam: cumprimento de metas e alcance de lucratividade.

Contudo, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é "...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês..." (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

Ademais, a própria notificada afirma que os valores pagos pelo Banco a título de PLR possui a natureza de prêmio.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: "*A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos*". (In "Teoria Jurídica do Salário", Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, prêmio é remuneração. Esse também é o entendimento do TST:

"Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresso" TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644" .

A própria notificada reconhece que o pagamento em tela é remuneração, pois afirma, à fl. 466 de seu recurso, que "*Assim, houve uma remuneração a título de lucratividade obtida (LUCROS) e outra por cumprimento do programa de metas (RESULTADOS)* .

Portanto, em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

Está claro que, para que não incida a contribuição social, a empresa deve observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

A condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

A fiscalização lavrou a contribuição pois entendeu que o pagamento de PLR pela recorrente não atendem o disposto na Lei 10.101/00.

De fato, conforme se verifica, ao pagar o PLR em quatro parcelas anuais, a recorrente violou o mandamento inserido no inciso II, do art. 3º, da citada Lei.

Outra irregularidade verificada se deve ao fato de que, nos acordos assinados previamente, não há regras claras e objetivas e nem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

A cláusula oitava dos acordos coletivos apresentados dispõe expressamente que as "*metas do programa serão negociadas com o Diretor da DIMEC e distribuídas pelos Gerentes Regionais as respectivas unidades, que deverão estabelecer metas individuais para cada gerente*" (fls. 153) e "*metas do programa serão negociadas com o Diretor da DIOPE e distribuídas pelos Gerentes Regionais as respectivas unidades, que deverão estabelecer metas individuais para cada gerente*" (fls. 169).

Os termos de acordo coletivo (fls. 153, 169, 185) prevêm cláusula específica determinando que as metas do programa serão fixadas posteriormente.

Porém, entendo que para fazer-se cumprir o estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000, que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas antes do início do exercício, findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados com seus empregados.

Assim, ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PRL, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Lucros ou Resultados foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria. E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora