



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

Processo nº 14485.000199/2007-60
Recurso nº 254.389 Voluntário
Acórdão nº **2301-01.979 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de abril de 2011
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente HALDEX DO BRASIL IND. E COM. LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/03/2005, 01/03/2006 a 30/03/2006

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, Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira acompanham a votação por suas conclusões. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram em dar provimento ao Recurso. Declarações de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 03/08/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/05/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 25/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

Bernadete de Oliveira Barros- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Ausência momentânea: Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio De Souza Correa.

Relatório

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

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 23 a 36) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos empregados, de valores intitulados Participação nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a legislação específica.

O agente notificante informa que os PLRs apresentados pela recorrente não atendem ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelecem critérios a serem cumpridos, não foram pactuados previamente e foram firmados sem a participação de representante indicado pelo Sindicato.

A empresa notificada apresentou defesa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-15.620, da 12ª Turma da DRJ/SPOI, (fls. 329 a 342), julgou o lançamento procedente.

Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 349 e seguintes) alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, tece alguns comentários à Lei -n.º.10.101/2000, para concluir que a intenção do legislador é boa, não podendo a União; através de seus fiscais, autuar empresas preocupadas em cumprir a lei, e registrando que a lei não fixa sanção para aquelas empresas que não celebram a PLR para seus empregados, deixando a critério das empresas e sindicatos a sua instituição e limites.

Discorre sobre os acordos firmados para a matriz, filiais e sucursais da empresa para demonstrar que não se trata de condições subjetivas, e sim de regras claras e objetivas e que os trabalhadores batalharam para que alcançar os níveis mínimos para implementar as condições necessárias ao recebimento de valores a título de PLR.

Observa que o Presidente do sindicato de Caxias do Sul, Sr. Assis -Neto, assinou o acordo coletivo, confirmando a participação do Sindicato nas negociações, e o advogado do sindicato de São Paulo, Dr. Leandro Rodrigues Pinto, encaminhou correspondência à Recorrente, afirmando que a PLR foi devidamente arquivada, na forma da lei, assim como o sindicato das sucursais do Rio de Janeiro participaram dos acordos coletivos realizados entre a Haldex e seus empregados.

Inferre que, se o Sindicato homologou o acordo de PLR, é porque ele está ciente dos termos, condições, prazos, valores, limites, e concorda com o mesmo, o que torna válidos todos os acordos coletivos firmados, sendo lícita a PLR celebrada em 2.004 e 2.005 e, por consequência, imperioso o cancelamento do lançamento.

Informa que a empresa Equity Auditores Associados S/C Ltda., especializada em perícias e Consultoria, realizou análise dos documentos relacionados, tanto nas atas de reunião, quanto nos próprios acordos coletivos de todas as empresas fiscalizadas, em todos os estados (SP, RJ e RS) e atestou que todas as metas foram alcançadas, o que corrobora a conclusão de que o pagamento da PLR é válido.

Frisa que todos os pagamentos relacionados à PLR não tem qualquer ligação com bônus ou outro tipo de remuneração, e que a fiscalização não encontrou qualquer irregularidade em relação a bônus ou gratificação, como também não houve jamais qualquer substituição de rubricas, como de bônus ou gratificação para PLR, sendo que a afirmação de tratar-se de pagamento de prêmio não passa de conjectura da fiscalização.

Argumenta que, no caso em debate, a verba PLR fora paga em apenas duas oportunidades no contrato de trabalho, de tal forma que não há habitualidade suficiente para descaracterizar a verba, e transmudá-la para uma que tenha natureza salarial.

Finaliza requerendo que o recurso seja conhecido e que lhe seja dado provimento.

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, registro o que se segue.

Inicialmente, a notificada defende a boa intenção do legislador ao afastar o caráter salarial da verba PLR e permitir às empresas que investissem nesta forma de remuneração sem que tivesse que se preocupar com o aumento dos encargos previdenciários, e observa que a lei não fixa sanção para aquelas empresas que não celebram a PLR para seus empregados, deixando a critério das empresas e sindicatos a sua instituição e limites.

Entretanto, em nenhum momento do acórdão recorrido o julgador negou a boa intenção do legislador ou afirmou que a lei impôs sanção pelo seu descumprimento.

O que as autoridades administrativas deixaram claro, tanto no Relatório Fiscal quanto na decisão de primeira instância, é que o legislador isentou da contribuição previdenciária apenas os PLR pagos de acordo com lei específica que, no caso, é a Lei 10.101/00.

Dessa forma, para que não incida a contribuição social, a empresa deve, sim, 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.

Cumprir observar que a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

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.

Já a recorrente afirma que o PLR foi pago pela empresa em observância ao estabelecido pelo referido diploma legal.

Portanto, impõe verificar se no pagamento das parcelas a título de Participação nos Resultados pela empresa notificada foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 10.101/00.

Lei 10.101 estabelece que:

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

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

II-convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

No caso em estudo, a fiscalização constatou que os PLRs da empresa não estabelecem critérios a serem cumpridos, não foram pactuados previamente e foram firmados sem a participação de representante indicado pelo Sindicato.

De fato, verifica-se que os acordos prévios de PLR foram firmados com os segurados empregados apenas ao final do ano base, o que não foi negado pela recorrente.

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.

Nesse sentido que o Conselho de Contribuintes vem se manifestando, conforme julgamento do recurso 161054, de interesse da BAYER S/A, cujo trecho do voto da relatora Ana Maria Bandeira, transcrevo abaixo

“Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

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

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

Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Da análise dos documentos de acordo juntados aos autos (fls. 31/56), verifica-se que os mesmos não foram elaborados de acordo com o argüido no parágrafo anterior, além de terem sido firmados posteriormente ao período a ser avaliado.

Os próprios acordos trazem a previsão de estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, levando a inferir que se trataria de uma previsão para o futuro e não para um exercício passado.

Assevere-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

O pagamento efetuado pela empresa, chamado de participação nos lucros, da forma como foi feito, mais se assemelha a um prêmio pelos resultados obtidos e, como tal, integra o salário de contribuição.

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

*Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**."*

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

Outra irregularidade verificada é a ausência de regras claras e objetivas na fixação dos direitos da participação.

Constata-se do acordo firmado entre a empresa e os representantes dos seus empregados (fls. 43) e que regula a participação dos trabalhadores da HALDEX nos lucros e resultados, durante o ano calendário de 2004, denominado "Sistema de Bônus da HALDEX 2004", estabelece, na cláusula terceira, os critérios de valores para distribuição, vinculando um percentual sobre o salário base de dezembro do

Ou seja, o contrato estipula que, se forem atingidas todas as metas, como ocorreu para o ano 2004 na matriz e filial do Rio de Janeiro, o segurado faz jus ao PLR, que corresponde a 65% do salário base de dezembro.

Os Diretores da Haldex estão excluídos desses acordos, pois os valores que essa categoria de segurados recebem a esse título são determinados pelos acionistas, baseado em metas específicas.

Dessa forma, para os empregados da matriz e filiais, os instrumentos decorrentes da negociação não trazem regras claras e objetivas, ou critérios de aferição detalhados que permitem ao empregado o prévio conhecimento das metas a serem atingidas para fazerem jus ao benefício e dos critérios de avaliação individual e global, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

Assim, a empresa descumpriu o disposto no parágrafo primeiro do mesmo dispositivo legal, ao deixar de fazer constar, no acordo pactuado, regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, bem como os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, mesmo porque os acordos foram firmados no fim do exercício para o qual foram apurados os lucros ou resultados a serem divididos com seus empregados.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos 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 notificada 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.

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

Autenticado digitalmente em 03/08/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 03/08/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/05/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 25/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossas considerações.

A controvérsia versa sobre pagamentos a título de PLR que não teriam obedecido ao regramento da Lei 10.101/2000 por cinco motivos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...) A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de

cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)

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

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

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

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

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

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU
RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA
À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

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

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

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

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

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

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

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

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.

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

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

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

In casu, apresentamos nossa posição quanto à análise feita com relação a dois motivos que levaram desconsideração da natureza jurídica dos pagamentos feitos a título de PLR: inexistência de presença do sindicato na negociação e inexistência de acordo prévio para a PLR. Nos demais aspectos acompanhamos as considerações do Conselheiro.

Inexistência de Acordo Coletivo. Inexistência de presença do sindicato na negociação que se deu na comissão escolhida pelas partes.

Não existe Acordo Coletivo celebrado entre a Haldex e um ou mais sindicatos representativos de categorias. O que existe é um acordo celebrado entre a Haldex e um grupo de empregados.

Como é cediço, são dois os procedimentos previstos pela lei para a celebração de acordo sobre PLR: comissão escolhida entre as partes e convenção ou acordo coletivo. Neste último, é fora de dúvida que haverá a participação do sindicato para que alcance a qualificação jurídica de Acordo Coletivo, pois é exigência do art. 611 da CLT. Mas isso não ocorreu no caso.

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

No caso dos autos, tal participação não existiu, conforme admitido pela própria recorrente, o que caracteriza violação da regulamentação da imunidade, determinando a incidência da contribuição sobre tais verbas.

Inexistência de acordo prévio para PLR

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

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 03/08/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/05/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 25/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

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

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerar. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transcrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de

pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/2000 exige regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 03/08/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/05/2011 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 19/05/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 15/07/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 25/06/2014 por MARIA MADALENA SILVA

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

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

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

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

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

No caso em tela, a decisão *a quo* resumiu as datas de assinatura do acordos da seguinte maneira:

“a) Caxias do Sul

16.12.2004, para a PLR do ano calendário de 2004;

05.12.2005, para a PLR do ano calendário de 2005;

b) São Paulo

15.10.2004, para a PLR do ano calendário de 2004;

20.10.2005, para a PLR do ano calendário de 2005;

Rio de Janeiro

(Filial Av. Meriti)

10.03.2005, para a PLR do ano calendário de 2004;

05.12.2005, para a PLR do ano calendário de 2005;

(Filial Anequirá)

01.11.2004; para a PLR do ano calendário de 2004;

05.11.2005, para a PLR do ano calendário de 2005;”

O resumo, contra o qual a recorrente não se insurgiu, mostra que os acordos foram concluídos e assinados nos meses de outubro, novembro e dezembro do exercício a que se referiam os lucros ou resultados. Isso viola a exigência, assumida por nossa argumentação acima, de estarem concluídos no máximo até o fim do último trimestre do exercício a que se referem os lucros ou resultados. Logo, não preenchendo o requisito temporal para a conclusão dos acordos, os pagamentos a título de PLR deixam de ostentar tal natureza e devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição por ser parte da remuneração dos beneficiários.

Nesse aspecto, portanto, acompanho o voto da relatora.

Em resumo, concluímos que não havia acordo coletivo e sim acordo entre as partes; que não houve participação do sindicato na negociação; e que os acordos não foram concluídos antes de encerrado o último trimestre do exercício a que se referiam os lucros ou resultados. Por tais motivos, acompanhamos a relatora na negativa ao provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. No que diz respeito aos valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), não obstante o bom arrazoado trazido em seu voto, peço **venia** à douta relatora por considerar que tais pagamentos não possuem cunho salarial.

2. Conforme se depreende dos autos, a autoridade fiscalizadora notificou o contribuinte em razão do benefício concedido pela empresa não estar de acordo com o disposto na Lei 10.101/2000. Informa que não foram estabelecidos critérios a serem cumpridos, ausência de pactuação prévia e acordos firmados sem a participação de representante sindical.

3. Entretanto, a meu ver, no presente caso há regras mínimas, as quais os empregados tinham conhecimento dos critérios para distribuição do benefício, sendo assim considero que o trabalhador estava protegido e, conseqüentemente que a participação nos lucros era efetivamente assegurada.

4. O acordo firmado entre a empresa e os representantes de seus empregados para o ano de 2004 estabelece na cláusula 3ª critérios de valores para distribuição da PLR, inclusive há estipulação de atingimento de metas, razão pela qual entendo que havia efetivamente um programa de participação nos lucros. (fl. 43)

5. Nesse sentido, apenas faço constar ainda que, para esse relator, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações ou a falta de registro do acordo, não possuem o condão de afetar a natureza não remuneratória dos pagamentos feitos a título de PLR.

6. Por tais razões, divirjo do posicionamento da relatora.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Conselheiro