



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

Processo nº 14485.000326/2007-21
Recurso nº 154.655 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.508 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ALMAP BBDO PUBLICIDADE COMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/12/2006

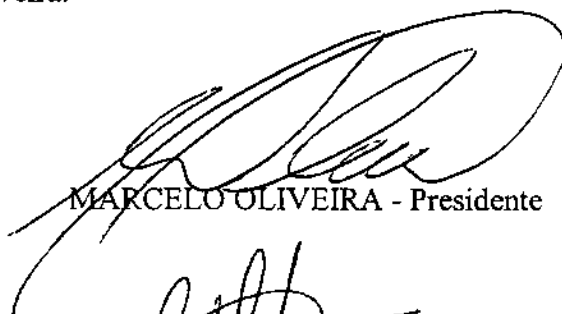
PREVIDENCIÁRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AÇÃO FISCAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. INEXISTÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. METAS. PRESCINDIBILIDADE. LUCROS. NEGOCIAÇÃO POSTERIOR AO SEU ADVENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

I - Ação fiscal precedente ao lançamento é procedimento é inquisitório, o que significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe; II - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros; III - Para a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários; IV - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros; V - A legislação regulamentadora da PLR não veda que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido. *u*

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) nas preliminares, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. II) Por maioria de votos: a) no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Ana Maria Bandeira. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente) e Marcelo Oliveira.



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Ana Maria Bandeira, Rogério de Lellis Pinto, Lourenço Ferreira do Prado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Convocado) e Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa ALMAP BBDO PUBLICIDADE E COMUNICAÇÕES LTDA, contra decisão exarada pela douta 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo-SP, a qual julgou procedente a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD, no valor originário de R\$ 825.288,65 (oitocentos e vinte e cinco mil duzentos e oitenta e oito reais e sessenta e cinco centavos).

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 34 e s., a presente NFLD tem como objeto as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros, que por ter sido paga sem prévio acordo, e sem indicação/discriminação/comprovação de metas, estariam em desacordo com legislação que regulamenta tal, portanto, teria natureza salarial.

Alega a empresa em seu recurso que teria sido cerceada em seu direito de defesa, uma vez que não teria tido a oportunidade de pronunciar-se nem produzir provas durante os procedimentos de fiscalização, não tendo sequer sido lido o próprio AI.

Afirma que apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização, não o tendo feito apenas no formato indicado pelo Órgão arrecadador. Diz que solicitou a fiscalização esclarecimentos quanto às irregularidades no sistema "MANAD", esclarecimentos esses que sequer foram respondidos, o que demonstram a preterição do seu direito de defesa.

No mérito, afirma que a PLR seria imune da incidência de contribuição previdenciária, tendo em vista que o texto constitucional expressamente a desvincula da remuneração.

Coloca que o pagamento da sua PLR se deu de acordo com o que está regulamentado na legislação específica, não havendo justificativa para a incidência promovida pela fiscalização.

Aduz que a legislação não impõe a adoção de critérios subjetivos de produtividade, mas sim objetivos, de forma a evitar a existência de dúvidas, e faculta a adoção de critérios e condições que melhor entender os pactuantes, desde que claros e objetivos.

Diz que realizou uma convenção prévia com seus empregados, a qual definiu as regras a serem seguidas, e que o fato do acordo ter sido realizado ao final do ano, depois do lucro auferido, em nada repercute na natureza da verba.

Não concorda com a afirmação de que não teria havido indicação/comprovação/discriminação de metas, já que estas existiam, e eram pautadas sobre o faturamento. Sustenta que a própria Lei 10101/00 autoriza a compensação de valores pagos espontaneamente com aqueles fixados em convenção coletiva, o que a seu confere a mesma natureza da PLR, afastando-as definitivamente da tributação aqui pretendida.

Encerrar requerendo o provimento do seu recurso.

Sem contra-razões me vieram os autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade conheço do recurso interposto.

Em preliminar, sustenta o Recorrente que teria sido cerceado o seu direito de defesa, uma vez que não lhe fora assegurado, durante a ação fiscal, a oportunidade de contrastar os dados obtidos pela fiscalização, nem mesmo de apresentação dos documentos ditos omitidos.

Com efeito, em regra, ao lançamento precede uma conjunção de atos que visam subsidiar a autoridade fiscal com os elementos necessários para a constituição do crédito tributário. Esse procedimento anterior, realizado por Agente do Fisco legalmente autorizado, transcorre-se independente da vontade do Contribuinte, e tem natureza estritamente inquisitiva, cabendo a esse agente, nos limites da lei, a busca da verdade material quanto aos fatos investigados.

Dizer que o procedimento é inquisitório, significa afastar qualquer natureza contenciosa dessa atuação, de forma que a prévia oitiva do contribuinte, quanto a eventuais dados levantados durante ação fiscal, podem ser plenamente descartados acaso a autoridade fiscal já se satisfaça com os elementos de que dispõe.

Em verdade, o direito de contrapor-se aos fatos elencados pela autoridade fiscal, nasce apenas no momento que o ato do lançamento é consumado, sendo a partir de então, irrevogavelmente concedido ao contribuinte o direito de demonstrar eventual irregularidade no ato produzido. Antes do lançamento, porém, o direito à defesa não se opera em sua plenitude, porque é mera atuação investigativa dos entes do Estado.

Alberto Xavier, com a maestria que leciona, já nos advertia em sua obra *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª Ed. Pág. 176 que *"no âmbito do procedimento administrativo de lançamento, propriamente dito, o contribuinte é apenas titular de direito de participação procedimental"* (...). E conclui *"que esses direitos de participação procedimental não são suficientes para caracterizar a existência de um princípio contraditório"*.

Desse modo, não há que se falar em nulidade decorrente da preterição do direito de defesa, quando o contribuinte não for instado a se pronunciar durante os atos preparativos do lançamento, posto não haver nesse momento, um contencioso que torne necessária tal medida.

No mesmo sentido, a alegação do contribuinte de que teria apresentado a fiscalização os documentos decorrentes da autuação lhe imposta, não nos convence, uma vez que sequer há notícia de tal fato pela fiscalização, que ao contrário, afirma e reconhece, como presunção de legitimidade e veracidade, o não atendimento a sua solicitação, o que, inclusive, levou a infração e a consequente penalização pelo presente AI.

Por outro lado, não vejo preterição a defesa da Recorrente em razão das supostas falhas no arquivo que continha a documentação solicitada pela autoridade fiscal, tendo em vista que tal fato, ainda que verídico, não afastaria do contribuinte a responsabilidade

em atender as solicitações da fiscalização, apresentando os Livros requisitados, na forma que a legislação previdenciária prevê.

No mérito, a empresa questiona a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas denominadas de Participação nos Lucros ou Resultados, que no seu entender, seja pelo perfil constitucional, seja pela legislação regulamentadora, não teria natureza salarial, afirmando ser equivocado o entendimento da ilustre autoridade fiscal, bem como do julgador de 1ª instância.

Nesse sentido, antes de adentrarmos as razões que faz a ora Recorrente inconformar-se com a emérita decisão singular, entendo por profícuas algumas ponderações a respeito da questão que ora se levanta.

A Constituição Federal de 1988, por meio do inciso XI, do seu art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados da empresa, enfatizando a sua desvinculação da remuneração, nos termos da Lei.

Sem embargos, vale lembramos que o E. STJ, caminha sua jurisprudência no sentido de afirmar a eficácia plena do Texto da Lei Maior quando desvincula a PLR da remuneração, muito embora uma corrente significativa da doutrina e da jurisprudência, assim não tenha entendido.

Nesse caminho de ideal, grande parte dos discursos dirigidos a este Conselho, a respeito do tema em discussão, (v.g. o próprio recurso do Recorrente) tem sempre buscado dar um enfoque eminentemente constitucional à matéria, de forma a induzir a certeza de que se falar em participação nos lucros, já estaria ela fora do alcance da remuneração. Não obstante as abastadas dissertações que defendem uma visão puramente constitucional da PLR, esse tom da discussão, no âmbito desse Conselho, deve ser afastado, justamente por estar fora do campo de sua análise.

De qualquer forma, a discussão referente à ausência de natureza salarial da PLR, não ganha qualquer aspecto relevante para a solução do presente litígio, antes de mais nada, porque o próprio dispositivo constitucional expressamente proclama a referida desvinculação, não havendo, por isso, justificativa alguma que sustente uma exposição que, invariavelmente, conduzirá a uma verdade já amplamente difundida.

Nesse tom, tenho comigo que o importante aqui é constatar-se efetivamente, se os valores pagos aos empregados correspondem à indigitada distribuição de lucros, é dizer, a questão situa-se não em infirmar que PLR não seja remuneração ou salário, mas sim se as verbas pagas correspondem a referida liberalidade.

É oportuno aqui evidenciar que a mera definição por parte da empresa, de que estaria efetuando um pagamento a título de participação nos lucros não é assaz para conferir-lhe essa condição, e assim desonerá-la da exação previdenciária. Antes disso, é necessário verificar quais as condições legais impostas para que o pagamento da verba possa ser visto como distribuição de lucros, o que nos remete a uma análise da alínea "J" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Vejamos o dispositivo legal:

"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

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

Não é necessário muito esforço argumentativo para se evidenciar que a alínea "J", trilha o caminho de considerar Participação nos Lucros ou Resultados apenas aqueles valores pagos nos termos da legislação regulamentadora, e eis o motivo pelo qual não me parece inconstitucional a referida previsão da Lei de Custeio, já que não fixou natureza salarial alguma à verba, mas apenas definiu um parâmetro legal do que pode ser PLR.

Desse modo, fica claro que para Lei nº 8.212/91, e, portanto, para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que somente a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários. Vale por assim dizer, será tributada não porque é PLR, mas sim porque deixou de sê-la.

Na esteira desse raciocínio, a referida regulamentação iniciou-se em 1994 com a edição da MP nº 794, várias vezes reeditada, algumas com alterações, e finalmente convertida na Lei nº 10.101/2000, sendo esse o parâmetro legal que deve centralizar o estudo da PLR neste Conselho, ainda que a meu ver, em muitos casos, não tenha sido analisada com a profundidade devida por todos nós.

O art. 1º do referido diploma legal de início proclama que a participação nos lucros ou resultados é uma forma ou instrumento de integração entre capital e trabalho, como que se embutindo a idéia de socialização desse mesmo capital, através da sua distribuição entre todos os envolvidos no seu alcance.

Na sequência, dispõe ainda o seu art. 2º:

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.

A regulamentação inserida na Lei nº 10.101/00, a partir da leitura dos dispositivos legais encimados, denota uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A

Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, mas não parece aceitar uma fixação unilateral de critérios e valores.

No caso trazido pela presente NFLD, não há dúvidas de que os lucros foram distribuídos de acordo com que fora acordado entre empregados e empresa, de forma que os critérios e formas de distribuição não se deu unicamente a critério de uma das partes, mas sim a partir de uma negociação prévia entre elas. Contudo, a fiscalização não vislumbrou a existência de metas e resultados, motivo que a seu ver desqualificaria a natureza do pagamento, tornando-o verba salarial, por este simples fato, o que, no entanto, não posso concordar.

Sem embargos, se analisarmos de forma mais detida a exigência contida no § 1º do art. 2º *ut* mencionado, veremos que os instrumentos de negociação deverão prever regras “claras e objetivas”, e esse é ponto central da questão, porque o que a Lei exige não são metas ou resultados, mas sim preceitos que não sejam geradores de dúvidas que impeçam a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado.

Talvez o que aqueles que defendem que a implementação de um plano de participação nos lucros deve sempre prever metas ou resultados, inadvertidamente estejam confundindo essa distribuição com incentivo à produção, confusão essa que a melhor doutrina não aceita. É óbvio que o incremento da produção e a obtenção de lucros são questões que interessam a ambas as partes envolvidas no pagamento da verba em questão, mas não é seu objetivo principal. A origem da PLR não remonta a busca por resultados ou lucros em si, mas como consagrado pela própria CF e visto acima, representa uma forma de socializar o capital alcançado pela empresa, mediante distribuição entre aqueles que ajudaram a construí-lo (trabalhadores).

Portanto, a previsão constitucional de conferir aos trabalhadores o direito a PLR existe não para se alcançar resultados ou metas, incentivar a produção etc., mas sim para viabilizar a integração entre capital e trabalho, conferindo a estes últimos o direito ao acesso a riqueza produzida com seu esforço.

No caso em exame, os direitos subjetivos e adjetivos previstos na norma legal estão dispostos de forma objetiva e clara, na medida em que não há omissão quanto ao que o trabalhador receberá a título de participação nos lucros, nem quanto à forma com que se dará essa participação.

A propósito, reafirma-se que a objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representa do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem o cumprimento do acordado, vale dizer, o direito a divisão dos lucros, sendo este, o ponto relevante que a regulamentação nos parece realmente pretender impedir.

Por outro lado, o raciocínio desenvolvido pela autoridade fiscal sugere uma suposta necessidade de que o acordo preveja metas ou resultados a serem atingidos, para que haja a distribuição dos lucros, o que é um equívoco grave, porque o dispositivo legal em questão não quer impor as partes acordantes aqueles critérios arrolados nos seus incisos, onde estão consignados as indigitadas metas e resultados. Tanto isso é verdade, que na parte final, o *caput* do § 1º usa a expressão “podendo ser considerados, entre outros(...)”, que nos leva a uma interpretação de que os incisos concedem meros caminhos que podem ou não ser eleitos pelas partes aderentes, portanto, sem qualquer repercussão na natureza da verba a ser paga.

Em verdade, o entendimento da muito digna autoridade fiscal pretende fazer de uma mera faculdade legal, uma obrigação a ser observada por quem tiver a pretensão de implementar um programa de PLR, em flagrante contrariedade da Lei, que conferiu as partes envolvidas em negociação, o direito de adotar, desde de que claros e objetivos, os critérios e condições que entenderem mais justos, mas não necessariamente os sugestionados pela lei regulamentadora.

Outro ponto importante que não pode simplesmente ser desprezado por este Colegiado, é saber se o lucro almejado pela empresa, somente poderá ser repartido com seus empregados, se houver negociação antes de ocorrer o seu implemento. Mais uma vez aqui, insisto que o enfoque da análise da tributação previdenciária da PLR deve sempre partir da sua regulamentação, de forma que qualquer limitação quanto ao seu pagamento, para ser válida, deve nela estar expressa.

Nesse ideal, e caminhando pela Lei regulamentadora da PLR, não vejo qualquer exigência ou previsão no sentido de que antes mesmo de se alcançar o lucro pretendido, necessariamente deve haver a negociação de como ele será distribuído entre os empregados. Com efeito, a distribuição, sim, deve ser precedida de acordo entre as partes, e como já mencionado jamais poderá ser fixada unilateralmente, mas nada na Lei impede que alcançado o lucro, seja posteriormente sua distribuição negociada entre os beneficiados e a fonte pagadora. Ao menos para nós, é perfeitamente viável que a negociação quanto à distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, em outras palavras, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro.

Convém ainda mencionar que quando o § 1º do art. 2 da Lei 10.101/00, exige uma forma de se apurar o cumprimento do acordado, nada mais está pretendendo dizer que dos instrumentos de negociação, seja possível avaliar se o acordo está ou não sendo cumprindo, de forma a permitir a constatação de que a distribuição esteja sempre de acordo com que fora acordado.

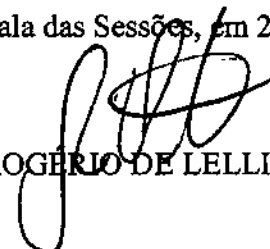
Merece nota o fato de que mesmo que se entendesse que essa negociação antes do advento do lucro, fosse da própria essência da sua distribuição entre os empregados, não poderia tal entendimento ser aplicado, simplesmente porque significaria estender as exigências legais, impondo obrigações onde a própria legislação não as fixou, num raciocínio completamente *contra legem*, contrariando inclusive o art. 111 do CTN.

Assim, se o pagamento da PLR foi negociado entre empresa e empregados da forma constante dos Acordos juntados aos autos, estando os direitos subjetivos e adjetivos dispostos de forma clara e objetiva, de onde não se possam extrair dúvidas quando vier a ser executado, não vejo qualquer ofensa à legislação que regulamenta o seu pagamento, e, por consequência, não há qualquer resquício de natureza salarial que autorize a sua tributação previdenciária.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER DO RECURSO, para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, para afastar da incidência do tributo previdenciário, os valores pagos a título de PLR.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2010


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO

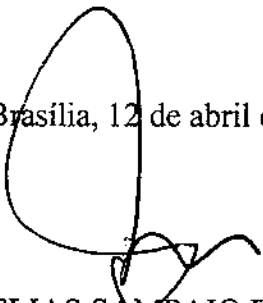
Processo nº: 14485.000326/2007-21

Recurso nº: 154.665

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2402-00.508

Brasília, 12 de abril de 2010



ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

☐ Apenas com Ciência

☐ Com Recurso Especial

☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional