



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

**Processo n°** 14485.000410/2007-44  
**Recurso n°** 156.259 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-00.548 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de agosto de 2009  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS  
**Recorrente** AJINOMOTO INTERAMERICANA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Recorrida** DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO DE SÃO PAULO I/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/07/2006

**DECADÊNCIA**

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 e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

**SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

No que se refere à participação nos lucros, o que se exige é que o termo acordado traga previsão de regras e critérios, e até mesmo metas de conhecimento dos trabalhadores. É bem verdade que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal por parte do fisco se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da participação nos lucros mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um benefício.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª câmara / 1ª turma ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) vencedor a ser apresentado pelo Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Julio Cesar Vieira Gomes que dava provimento parcial para reconhecer a decadência de parte do período e, no mérito, manter a parcela relativa aos gerentes; e Bernadete de Oliveira Barros (relatora) que dava provimento parcial para reconhecer apenas a decadência de parte do período. Declarou-se impedida a Conselheira Maria Helena Lima dos Santos.

  
JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Presidente

  
DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Redator designado

  
BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Edgar Silva Vidal (suplente), Maria Helena Lima dos Santos (suplente), Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente). Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Marcio Martins Soares, OAB/SP 143579.

## Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas ao terceiro FNDE.

Conforme Relatório Fiscal da NFLD (fls. 44 a 50), as contribuições relativas ao salário-educação eram recolhidas, até 12/2006, diretamente ao FNDE, pois a empresa havia formalizado a opção pela arrecadação direta, mas que, com o advento do Decreto 6.003/06, e da Lei 11.457/07, a arrecadação das contribuições devidas ao FNDE passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Consta que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento, aos empregados, de “Participação nos Lucros e Resultados – PRL”, em desacordo com a legislação específica.

O agente notificante informa que os PPR apresentados pela recorrente não atendem o caput do artigo 2º, pois não foram objeto de negociação entre as partes, já que a empresa não comprovou a participação dos representantes dos empregados na comissão para negociar acordo e nem que tenha havido ajuste prévio entre empresa e empregados.

A autoridade fiscal relata, ainda, que a assinatura de alguns dos acordos do PLR da matriz foi em data posterior ao início do período de apuração dos resultados, e que os critérios de avaliação utilizados para os gerentes, coordenadores e supervisores, são diferentes daqueles utilizados para os que ocupam os demais cargos.

A notificada impugnou o débito (fls. 480 a 1152), alegando, em apertada síntese, decadência de parte do lançamento e legalidade da participação de lucros distribuída e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-15.738, da 12ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 1.157 a 1.173)), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 1.178 a 1210), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega inexigibilidade do depósito recursal e requer o regular seguimento de seu recurso, a despeito da não realização do depósito.

Insiste na decadência de parte do débito, argumentando que o art. 45 da Lei 8.212/91 fere o disposto na Constituição Federal e no CTN, já que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e a Lei 8.212/91, por ser ordinária, está impedida de dispor sobre prazos de prescrição e decadência, e requer que seja reconhecida a decadência das contribuições cujos fatos geradores ocorreram antes do dia 15/08/2002.

No mérito, ratifica a impugnação, requerendo que seja analisada por este Conselho, como parte integrante do recurso voluntário.

Destaca que a desvinculação entre o PLR e a remuneração tem origem constitucional, tendo sido instituída pelo artigo 7º, inciso XI, da Carta Magna, correspondendo, assim, a uma imunidade tributária objetiva, que afasta por completo qualquer possibilidade de que essa parcela venha sofrer a incidência de tributos que tenham por fato gerador a remuneração, e cita a doutrina e a jurisprudência para reforçar suas argumentações.

Assevera que os requisitos trazidos pela fiscalização, como por exemplo, a apresentação de atas de eleição e de reunião das comissões que negociaram os programas de participação nos resultados ou a não utilização de quaisquer tipos de critérios subjetivos para fixação do valor a ser recebido a título de participação, não encontram previsão no texto da Lei 10.101/00, tendo sido criados a partir de uma interpretação equivocada dos ditames da mencionada Lei.

Entende que nada é mais incompatível com o mandamento constitucional contido no § 4º, do artigo 218, da CF, ou com a interpretação teológica do art. 7º, inciso XI da Constituição e da Lei 10.101/00, que as inúmeras e descabidas exigências impostas pela Administração Fazendária na NFLD em comento e no Acórdão recorrido.

Afirma que o que se verifica, no presente processo, é uma intromissão indevida e ilegal da Administração Pública na autonomia privada, impondo aos particulares obrigações não previstas na lei, com a já citada elaboração e arquivo de atas de eleição das comissões que negociaram os programas de participação nos resultados e de atas das suas reuniões.

Frisa que todos os Programas de Participação nos Resultados apresentados à fiscalização estavam devidamente assinados pelos membros que compunham as comissões negociadoras, inclusive pelos sindicatos que, ao assinarem tais documentos, atestaram terem participado das negociações que lhes deram origem e a conformidade entre o que foi acordado e que está escrito.



Insiste em demonstrar que todos os programas contam com a interveniência das entidades sindicais representativas das categorias profissionais dos empregados e salienta que mesmo a participação nos lucros ou resultados não negociada, mas instituída e paga por mera liberalidade do empregador não perde sua natureza jurídica, mantendo a sua desvinculação da remuneração para todos os fins.

Reitera que a doutrina, a jurisprudência e o CRPS são unânimes em entender que a Lei 10.101/00 conferiu liberdade às partes para a fixação dos indicadores e metas que irão definir o direito à participação dos trabalhadores nos resultados das empresas, bastando que o atingimento dos objetivos livremente estipulados seja posteriormente aferível, assim como o valor a ser recebido individualmente por cada empregado, o que foi plenamente satisfeito nos PPL da recorrente.

Discorre sobre o Programa de Participação nos Resultados da recorrente e sobre o Sistema de Avaliações de Desempenho, inferindo que, ao contrário do que se conclui no Acórdão recorrido, conquanto sejam também utilizados fatores subjetivos, a par de outros, objetivos, os empregados têm totais condições de acompanhar e mensurar os resultados atingidos.

Ressalta que os fatores objetivos numéricos preponderam em muito sobre os objetivos na fixação do direito à participação nos resultados e observa que o Sistema de Avaliação e os parâmetros por ele utilizado não se prestam a qualquer tipo de discriminação entre os empregados, e muito menos para distribuição de prêmios e gratificações individuais a título de PRL.

Frisa que a distribuição ou não de participação nos resultados pela recorrente dependia exclusivamente do atingimento das metas globais objetivas da empresa, e que as avaliações individuais serviam apenas como um fator de aumento ou redução do que seria recebido por cada empregado, garantindo-lhes uma percepção proporcional ao grau que colaboraram com o atingimento desses resultados.

Salienta que os Programas de Participação nos Resultados foram negociados no âmbito das comissões que atribuíram à direção da empresa a faculdade de fixação das metas globais e refuta o entendimento de que só poderia distribuir participação nos resultados nos exercícios em que apurasse lucro líquido, defendendo que caberia tal entendimento somente quando o lucro for o parâmetro eleito como meta global.

Observa que, relativamente aos anos de 2000 a 2003, a assinatura dos Programas se deu, no máximo, 4 meses após o início do período de apuração, tendo transcorrido pelo menos 8 meses de cada um desses anos com os acordos já assinados.

Informa que os indicadores utilizados para a fixação do direito à participação foram sempre os mesmos, sendo que os empregados já tinham ciência dos objetivos individuais a serem atingidos desde o início do período de apuração dos resultados, não havendo que se falar em “desvirtuamento do fundamento da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa”.

Cita decisão do CRPS destacando que a assinatura dos acordos poucos dias antes da sua distribuição não foi motivo suficiente para se negar a desvinculação dessa parcela da remuneração, e entende que o mesmo raciocínio pode e deve ser aplicado ao presente caso.

Transcreve a Cláusula Segunda do Programas de Participações para demonstrar que a participação nos resultados dos gerentes não foi diferenciada daquela

recebida pelos demais empregados, pois, apesar de autorizada pela Comissão e pelo Sindicato a desenvolver um programa específico para os membros da gerência, a diretoria da empresa preferiu submetê-los aos mesmos programas adotados para os demais empregados.

Insiste em afirmar que inexistente fraude ou dissimulação do pagamento de salários na forma de participação nos resultados, já que o pagamento do PLR sempre esteve ancorado em acordos firmados por comissões compostas por representantes dos empregados, do empregador e dos sindicatos, que previam metas globais e individuais a serem cumpridas, condicionando o pagamento da participação ao atingimento desses resultados.

Sustenta que sempre respeitou a periodicidade mínima semestral para o pagamento do PLR e que nunca deixou de conceder reajustes salariais a seus empregados, informando que, de 2000 a 2006, a folha salarial da empresa teve um aumento superior a 100%, o que demonstra que o programa de participação nos resultados da empresa jamais teve o escopo de sonegação de contribuições sociais, motivo pelo qual inexistente suporte legal para a procedência do lançamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

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

Preliminarmente, a recorrente alega decadência de parte do débito, argumentando que o art. 45 da Lei 8.212/91 fere o disposto na Constituição Federal e no CTN, e requer que seja reconhecida a decadência das contribuições cujos fatos geradores ocorreram antes do dia 15/08/2002.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a presente NFLD com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91,.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita 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"*

Cumprе ressaltar que o art. 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

*"Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (g.n.)"*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos 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.*

*§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."*

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

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

*“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”*

O fato gerador que ensejou a lavratura da NFLD em tela é o pagamento de verba que a empresa entendia como não integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Assim, no caso em comento, trata-se de lançamento de ofício onde não houve pagamento antecipado da contribuição, aplicando-se, portanto, o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

*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.*

A NFLD foi consolidada em 15/08/2007, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu na mesma data.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência do direito de constituição do crédito apenas para as competências 12/2000 a 11/2001. Para a competência 12/2001, o lançamento poderia ter sido lançado em 01/2002, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2003, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, para as competências objeto da NFLD em comento, a Previdência Social se encontra ainda no direito de cobrar as contribuições devidas lançadas nas competências 12/2001 a 07/2006.

Assim, acato parcialmente a preliminar de decadência.

No mérito, a recorrente alega que a desvinculação entre o PLR e a remuneração tem origem constitucional, tendo sido instituída pelo artigo 7º, inciso XI, da Carta Magna, correspondendo, assim, a uma imunidade tributária objetiva, que afasta por completo

qualquer possibilidade de que essa parcela venha sofrer a incidência de tributos que tenham por fato gerador a remuneração.

De fato, sobre a Participação de Lucros e Resultados, concedida nos moldes preconizados pela Constituição, não incide contribuição social.

No entanto, 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 pela Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

*6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis:*

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (grifei)*

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

*8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

*9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

Assim, não é a simples distribuição dos lucros da empresa ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

Nesse sentido, 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.

Dessa forma, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/00:

Portanto, no caso presente 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.

A fiscalização entendeu que os PPR apresentados pela recorrente não atendem o caput do artigo 2º da Lei 10.101/00.

A primeira alegação da fiscalização é a de que os PPR da recorrente não foram objeto de negociação entre as partes, já que a empresa não comprovou a participação dos representantes dos empregados na comissão para negociar acordo e nem que tenha havido ajuste prévio entre empresa e empregados.

O referido dispositivo legal 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.*

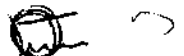
*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período 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.*

A recorrente se contrapõe à esse argumento da fiscalização afirmando que todos os Programas de Participação nos Resultados apresentados à fiscalização estavam devidamente assinados pelos membros que compunham as comissões negociadoras, inclusive pelos sindicatos que, ao assinarem tais documentos, atestaram terem participado das negociações que lhes deram origem e a conformidade entre o que foi acordado e que está escrito.

Observa-se, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que os Programas de Participação nos Lucros foram assinados por comissões de empregados e por representantes dos sindicatos da categoria.



Todavia, a Lei fala *comissão escolhida pelas partes*. Não há, nos autos, provas de que a comissão de empregados que assinou os acordos foram escolhidas pelos empregados.

A recorrente argumenta que os requisitos trazidos pela fiscalização, como a apresentação de atas de eleição e de reunião das comissões que negociaram os programas de participação nos resultados, não encontra previsão no texto da Lei 10.101/00, tendo sido criados a partir de uma interpretação equivocada dos ditames da mencionada Lei.

Entretanto, o que a fiscalização exigiu foi uma prova de que a comissão de empregados que assinou o acordo foi escolhida pelos beneficiários do programa, e não pelo próprio empregador.

Dessa forma, não se vislumbra uma *"intromissão indevida e ilegal da Administração Pública na autonomia privada, impondo aos particulares obrigações não previstas na lei, com a já citada elaboração e arquivo de atas de eleição das comissões que negociaram os programas de participação nos resultados e de atas das suas reuniões"*.

Ora, não houve imposição de obrigação não prevista na Lei. É exatamente para verificar o cumprimento da obrigação contida no inciso I, do art. 2º, da Lei 10.101/00 que a fiscalização solicitou, por meio do instrumento próprio, ou seja, do TIAD, documentos que comprovassem que a comissão foi escolhida pelos empregados.

Portanto, não houve a incompatibilidade com o mandamento constitucional contido no § 4º, do artigo 218, da CF, ou com a interpretação teológica do art. 7º, inciso XI da Constituição e da Lei 10.101/00, como quer fazer crer a recorrente.

Mesmo porque, encontra-se insculpida em toda a Constituição o princípio da legalidade, e a verificação da observância das disposições legais, em especial, no caso concreto, as inseridas na Lei 10.101/00 e na Lei 8.212/91, não implica afronta aos arts. 7º e 218, da CF, como entendeu equivocadamente a recorrente.

A recorrente afirma que todos os programas contam com a interveniência das entidades sindicais representativas das categorias profissionais dos empregados.

Contudo, conforme o artigo 2º, da Lei 10.101, transcrito acima, não basta a interveniência das entidades, sendo necessário também a participação dos empregados por meio de comissão por eles eleita.

A notificada defende o entendimento de que mesmo a participação nos lucros ou resultados não negociada mas instituída e paga por mera liberalidade do empregador não perde sua natureza jurídica, mantendo a sua desvinculação da remuneração para todos os fins.

No entanto, como já amplamente exposto acima, a desvinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável. 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.

A fiscalização verificou, ainda, que a data da assinatura dos acordos da PLR da matriz, para o período de 2000 a 2003, é posterior ao início do período de aferição dos

resultados, restando evidente que os empregados da matriz desconheciam as regras para a concessão da PLR durante os primeiros meses de vigência do acordo.

A recorrente não nega tal fato. Pelo contrário, ela própria afirma, em sua peça recursal, que a assinatura dos Programas se deu, no máximo, 4 meses após o início do período de apuração, e se justifica argumentando que transcorreram pelo menos 8 meses de cada um desses anos com os acordos já assinados, e que os indicadores utilizados para a fixação do direito à participação foram sempre os mesmos, sendo que os empregados já tinham ciência dos objetivos individuais a serem atingidos desde o início do período de apuração dos resultados.

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.

Ainda que a recorrente alegue que as regras foram debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao início do período a ser avaliado.

A notificada cita decisão do CRPS, destacando que a assinatura dos acordos poucos dias antes da sua distribuição não foi motivo suficiente para se negar a desvinculação dessa parcela da remuneração, e entende que o mesmo raciocínio pode e deve ser aplicado ao presente caso.

Entretanto, existem decisões deste Conselho de Contribuintes em sentido contrário, 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 constatada é a ausência de regras claras e objetivas na fixação dos direitos da participação.

O Programa da matriz estabelece que os empregados elegíveis serão avaliados em função do atingimento da Meta Global da Empresa, assim como do atingimento de suas metas individuais e de competências (Avaliação de Desempenho).

Todavia, os critérios para avaliar o desempenho dos empregados são, na maior parte, subjetivos, o que permite uma discriminação entre os empregados e a utilização do pagamento a título de PRL para premiar e gratificar alguns empregados.

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).

Por fim, a fiscalização verificou que os empregados ocupantes dos cargos de gerente na matriz não foram incluídos no PPR.

De fato, os referidos programas dispõem que são elegíveis os empregados ocupantes de cargos hierarquicamente inferiores aos gerentes e estabelecem que, para os empregados ocupantes do cargo de gerente, "a participação nos resultados será paga mediante a observação de critério específico e diferenciado, aprovado pela direção da EMPRESA, o qual fica, desde já, referendado pela COMISSÃO e pelo SINDICATO para todos os fins legais".

Dessa forma, para essa categoria de empregados da matriz, os instrumentos decorrentes da negociação não trazem regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

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, acolher parcialmente a preliminar de decadência para excluir do lançamento os valores correspondentes ao período de 12/2000 a 11/2001 e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Redator designado

1. Peço licença à nobre relatora para divergir do seu voto em relação aos Programas de Participação nos Resultados, pagos pela empresa a seus empregados.

2. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional estabelecida no inciso XI do art. 7º, *in verbis*:

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

*(...)*

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



3. O CARF, seguindo a jurisprudência dos Tribunais, tem firmado posicionamento sobre a matéria concluindo que, da leitura do dispositivo constitucional, o direito a participação nos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada à norma de regência, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

4. Para o pagamento de participação nos lucros a Lei nº 8.212/1991 possui dispositivo específico, qual seja, a alínea "j" do parágrafo 9º do art. 28, dispondo que não integram o salário-de-contribuição, os valores pagos como participação nos lucros, desde que realizados de acordo com as disposições de lei específica, in casu, a Lei 10.101/2000.

5. Assim, é certo que a PLR não é salário, seja nos termos da Constituição Federal ou a teor do disposto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8212/91. Contudo, a não observância dos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101/2000 desqualifica a parcela, tornando-a simples verba paga em decorrência do contrato de trabalho, representando remuneração para os fins de contribuição previdenciária.

6. No caso concreto, conforme historia o relatório fiscal, o auditor desconsiderou o programa porque a empresa:

a) não teria atendido o disposto no caput do artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000, considerando-se que a empresa não apresentou as atas de eleição da comissão de empregados e as atas das reuniões para a elaboração do acordo de PLR; também não teria atendido o disposto no inciso I do artigo 2º, da citada norma, uma vez que a empresa não produziu documentação suficiente para demonstrar que a comissão teria sido escolhida pelas partes, ante a inexistência de atas solicitadas durante a fiscalização;

b) a data de assinatura dos acordos é posterior ao período de aferição dos resultados, sendo que o período de apuração dos resultados está compreendido entre os meses de abril a março do ano seguinte;

c) ausência de regras claras e objetivas passíveis de mensuração e acompanhamento por parte dos segurados empregados; a empresa utiliza diferentes tipos de avaliação de desempenho: "segmento gerencial, segmento técnico/administrativo e operacional; para os funcionários ocupantes de cargos de gerentes, coordenadores e supervisores constam algumas regras objetivas (metas) e outras subjetivas (comportamentais)".

7. Com relação às regras contidas no artigo 2º da Lei 10.101, entendo que a empresa demonstrou que houve efetivamente a participação dos trabalhadores nas negociações para a formalização do programa. Inclusive, os documentos trazidos pela recorrente às fls. 312/393 asseveram de maneira solar que os acordos para fins de participação nos lucros e resultados foram elaborados e negociados pela "Comissão de Trabalhadores", assinados que estão por seus membros.

8. Pretender que a Comissão tenha ata formal de eleição e de reuniões não me parece ser uma exigência capaz de formar convicção no sentido da ausência de negociação entre as partes, prova do entendimento contrário é que os membros da Comissão assinaram os termos aditivos. Até porque, tal exigência não encontra guarida na legislação de regência da PLR.

9. O que a lei almejou não foi assegurar a eleição dos membros e do presidente da Comissão, questões meramente formais, mas sim assegurar a participação dos empregados nas discussões do programa, o que tenho como garantido no presente caso.

10. E mesmo que não houvesse a intervenção direta do sindicato, o disposto no art. 2.º, da Lei 10.101/2000 assegura que a empresa poderá adotar como procedimento a formação de uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, sem a necessidade de realização de convenção ou acordo coletivo. É o que assevera a norma:

*“Art. 2.º 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.*

*(...)”*

11. Frise-se, ainda, que consta expressamente cláusula específica nas convenções coletivas de trabalho assegurando o ‘programa de participação nos resultados’, arquivada inclusive no respectivo sindicato da categoria. É dizer, mesmo que a empresa não tivesse a participação direta dos empregados na forma de uma Comissão, o inciso II, do citado art. 2.º, validaria o programa de PLR, visto que basta adotar um dos procedimentos prescritos na norma.

12. Por sua vez, alega o fisco que a data de assinatura dos acordos é posterior ao período de aferição dos resultados, bem como que a apuração dos resultados está compreendida entre os meses de abril a março do ano seguinte.

13. A empresa, por sua vez, alega que os acordos assinados possuíam os mesmos indicadores utilizados para a fixação do direito à participação dos anos anteriores, sendo que os empregados já tinham ciência dos objetivos individuais a serem atingidos desde o início do exercício, findo o qual a empresa dividia os seus lucros ou resultados com empregados.

14. E na minha concepção, a forma adotada pela empresa, além de não encontrar óbice na legislação, não prejudicou o direito dos trabalhadores a ponto de viciar todo o programa de distribuição dos lucros.

15. Conforme asseverado pelo Conselheiro Julio César Vieira Gomes, hoje presidente desta Turma, no acórdão proferido no processo n.º 35464.003351/2005-12, do qual participei de todas as discussões acompanhando o voto condutor, em 19/05/2006, “afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi a intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei n.º 10.101/2000 acima transcritos. Conforme já salientado, apenas se preocupou para que o direito do trabalhador não seja desvirtuado.” (fl. 621)

16. No que toca à alegação de ausência de regras claras e objetivas passíveis de mensuração e acompanhamento por parte dos segurados empregados, a recusa do programa desenvolvido pela empresa se deu, em síntese, porque o contribuinte teria se utilizado de diferentes tipos de avaliação de desempenho: “segmento gerencial, segmento

técnico/administrativo e operacional; para os funcionários ocupantes de cargos de gerentes, coordenadores e supervisores constam algumas regras objetivas (metas) e outras subjetivas (comportamentais)”.

17. Não obstante o arrazoado trazido pela douta Conselheira relatora, Bernadete de Oliveira Barros, entendo que a norma de regência da participação nos lucros não obsta que a empresa adote regras justas e conhecidas previamente dos empregados para a distribuição dos seus resultados.

18. O que se exige é que o termo acordado traga previsão de regras e critérios, e até mesmo metas de conhecimento dos trabalhadores. É bem verdade que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal por parte do fisco se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação, e ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da participação nos lucros mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.

19. Com isso, se não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa, não pode a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do princípio da legalidade, proclamado no artigo 37, "caput" da Constituição Federal.

20. Nessa linha de raciocínio, as limitações são apenas aquelas estipuladas na Lei, fora dela, não há justificativa que sustente a desqualificação de um pagamento de PLR. Em voto vencedor proferido no Recurso n.º 144.566 (julgado em 08/04/208), da lavra do Conselheiro Rogério Lellis Pinto, resta claro o posicionamento:

*“A fiscalização menciona ainda que os lucros não foram distribuídos entre todos os empregados, e nem houve negociação em todos os estabelecimentos. No entanto, não vejo que isso também seja justificativa para a tributação da verba em comento, e 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 todos os empregados tenham que efetivamente receber a distribuição para esta ser válida. Em verdade, a regulamentação fala sempre em empregados, mas não em todos os empregados, raciocínio esse que também pode ser aplicado em relação aos estabelecimentos. Insisto, as limitações são apenas aquelas estipuladas na Lei, fora dela, não há justificativa que sustente a desqualificação de um pagamento.*

*Merece nota o fato de que mesmo que se entendesse que deveria o pagamento ser estendido a todos os empregados e todos os estabelecimentos, 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.”*

21. Vale destacar que, no caso concreto, os documentos constantes dos autos denominados “avaliação de desempenho”, dentre outros, informam claramente as metas

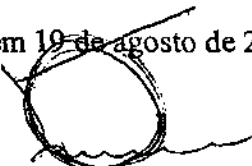
estabelecidas a serem atingidas e a forma de avaliação de cada uma delas, inclusive as fichas administrativas estão postas com a assinatura dos avaliados, o que demonstra que o sistema implantado para a mensuração de desempenho e tratamento dos resultados eram de pleno conhecimento dos empregados.

22. Considero aceitável que a recorrente imponha previamente determinadas metas e critérios para que os empregados possam atingi-las, considerando os setores (administrativo, vendas, etc) e o nível dos cargos ocupados dentro da empresa (gerentes, coordenadores, chefes, etc), sem que tais exigências possam descaracterizar a PLR. É próprio da organização da empresa poder conciliar o pagamento do benefício aos seus objetivos.

23. A confecção de um “manual de avaliação de desempenho” também confirma que a empresa se preocupou efetivamente com a adoção de um método justo e único para todos os funcionários, no que toca ao julgamento das informações sobre cada empregado.

24. Diante do exposto, meu voto no mérito é pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2009



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES – Redator designado