



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

Processo nº 14485.001622/2007-49
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.013 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2011
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente SYNGENTA SEEDS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2006

DECADÊNCIA. REGRA A SER APLICADA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELOS I, ART. 173 DO CTN OU PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Somente quando comprovada a ocorrência de pagamento parcial é que deve ser aplicada a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º, XI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. OBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS COMO CONDIÇÕES NECESSÁRIAS E SUFICIENTES À AQUISIÇÃO DO DIREITO.

O art. 7º, XI da Carta Magna prescreve a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração dos empregados, remetendo à Lei a regulamentação da matéria.

Sendo norma de eficácia limitada, a norma constitucional deve ser analisada com a condição das exigências contidas na Lei nº 10.101/2000 terem sido obrigatoriamente observadas, sob pena de os valores distribuídos aos empregados serem considerados Salário-de-Contribuição (SC).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir – devido à regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN – as contribuições apuradas até 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo

Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, no mérito, no que tange às contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados em 2004, devido ao não atingimento de metas pactuadas, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, nos demais anos contidos no lançamento, na forma do voto do Relator. O conselheiro Marcelo Oliveira acompanha a votação por suas conclusões. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso.

Redator Designado: Marcelo Oliveira.

Declarações de votos: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Participaram da sessão os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, emitida em 26.10.07, em desfavor empresa Syngenta Seeds Ltda, referente às contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, as destinadas à Terceiros e a diferença da parte do segurado não descontado na folha de pagamento.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 27/33, constituem fatos geradores do crédito previdenciário ora lançado os pagamentos aos segurados empregados da parcela correspondente à PLR, relativa ao período de 01/99 a 04/99, 04/00, 05/00, 04/01, 05/01, 04/02, 05/02, 04/03, 05/03, 04/04, 05/04, 04/05 e 04/06.

Inconformada, apresentou Defesa tempestiva de fls. 83/141, tendo o Acórdão de fls. 722/751, julgado procedente o lançamento sob o fundamento de que a Participação nos Lucros ou Resultados-PLR fez-se em desacordo com a MP 794, convertida na Lei nº 10.101/2000, uma vez que os programas de metas, resultados e prazos não foram pactuados previamente, além de que em muitos dos casos o pagamento a título de PRL superior em mais de 75% do salário nominal de alguns meses.

Cumpre transcrever o acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: Período de apuração: 01/1999 a 04/2006

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE-DE-CÁLCULO.

Entende-se por salário de contribuição para o empregado a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões anotadas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91, e alterações posteriores, não integram o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

Integra o salário de contribuição do segurado empregado o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a lei específica.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS.

É dever legal do auditor-fiscal, sob pena de incorrer em contravenção penal comunicar ao Ministério Público a ocorrência do ilícito que configura em tese, crime contra a Seguridade Social, para que este promova ou não a Ação Penal.

DECADÊNCIA

É de 10 (dez) anos o prazo para apuração e 1 constituição do crédito previdenciário.

INCONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE.

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário, sobre matéria relativa a constitucionalidade legalidade.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

Lançamento Procedente.

Irresignada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário tempestivo de fls. 756/829, alegando, em síntese:

- a) a decadência do direito de constituir o crédito previdenciário em fustigo, referente ao período de 1998 a 2002;
- b) a Participação nos Lucros e/ou resultados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração de seus segurados, pois não possui natureza de remuneração, uma vez que não é paga de forma habitual, tampouco como contraprestação dos serviços prestados;
- c) a CF, em seu art. 7º, excluiu do conceito de remuneração as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de “participação” nos lucros ou resultados;
- d) a decisão em vergaste desconsiderou que o programa de PLR mantido pela Recorrente constitui reflexo de amplos e prévios debates entre representantes da empresa e dos empregados em torno da formatação do programa de metas e resultados da empresa;
- e) diferentemente do alegado pela r. decisão, a Lei nº 10.101/2000 não obriga a pactuação prévia do programa de metas e resultados, mas apenas sugere a adoção de tal procedimento;
- f) foi devidamente demonstrado que a definição das competências e objetivos sujeitos à avaliação de cada empregado estava expressa de forma clara no acordo, o que havia sido desconsiderado. Demonstrou, ainda, que a auto avaliação não retiraria a clareza e objetividade das regras constantes no acordo;
- g) os valores pagos a título de PLR eram feitos de forma variável, restando comprovado, assim, que tais pagamentos não podem ser considerados como salário.

Sem Contra-Razões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

Da Decadência

No caso em apreço, a decisão recorrida entendeu que o prazo de decadência de que goza o INSS para constituir seus créditos é de 10 (dez) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 45 da Lei 8.212/1991.

Pois bem. A NFLD em questão fora emitida e cientificada ao contribuinte em 26.10.2007, abrangendo as competências de 01/99 a 04/99, 04/00, 05/00, 04/01, 05/01, 04/02, 05/02, 04/03, 05/03, 04/04, 05/04, 04/05 e 04/06.

Logo, foram atingidas pela decadência todas competências de 01/1999 a 10/2002, pois nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

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

Autenticado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 29/02/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/03/2012 por MAU

RO JOSE SILVA

Impresso em 06/03/2012 por ATANAGILDO BARBOSA DE OLIVEIRA - VERSO EM BRANCO

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...
Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

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

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

No caso em apreço, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 150, §4º:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 26.10.2007, verifico que somente as competências de 04/03, 05/03, 04/04, 05/04, 04/05 e 04/06 não foram atingidas pela decadência, cabendo, em relação a estas, examinar a legalidade do lançamento ora questionado.

Do programa de Participação nos Lucros ou Resultados-PLR

A Constituição Federal determinou, no seu art. 7º, inciso XI, que a participação pelo empregado nos lucros ou resultados da empresa estaria desvinculada de remuneração, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, ao definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, excluiu a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, nos seguintes termos:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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

Diante da norma constitucional e da Lei nº 8.212/91, foi editada a Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada até posterior conversão na Lei nº 10.101/2000, que dispõe:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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. (grifa-se).

A partir da análise da Lei acima transcrita, quando interpretada conjuntamente com a Constituição Federal, verifica-se que o intuito do legislador foi o de estimular a criação pelas empresas de Programas de Participação em Lucros e Resultados, como mecanismo de incentivo à produção e de integração do capital da empresa aos recursos humanos.

Através do PLR, permite-se que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor

Exatamente por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes dos empregados e empregadores na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do PLR, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;
- Regras claras e objetivas;
- mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;
- previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Por isso é que os programas de metas, resultados e prazos devem estar pactuados previamente, pois somente desta forma é que seria possível se ter certeza de que os empregados estão cientes das condições do PLR e que os esforços envidados serão recompensados com a distribuição dos valores.

Sobre o tema, o 2º Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão 205-01.331, fundamentando-se no voto da ilustre Conselheira Liege Lacroix:

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

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

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas de participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com o três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável.

Buscando preservar o intuito do legislador sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça também proferiu acórdão sobre a matéria, preservando ao máximo a subsistência do PLR e a sua produção de efeitos. Cumpre transcrevê-lo:

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.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597) 9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido.

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010)

Neste diapasão, para que os valores pagos aos empregados a título de PLR não sejam tributados, devem observar as exigências legais, bem como o intuito do legislador, para que o espírito do Programa efetivamente seja alcançado. Esta deve ser a análise da fiscalização.

Veja-se que os dispositivos insertos na Lei 10.101/2000 devem ser rigorosamente observados, tanto para que o contribuinte não tenha que recolher a contribuição previdenciária quando houver PLR instituído na empresa, quanto para que somente as exigências nela contidas possam ser aplicadas.

Sobre a limitação da fiscalização aos temas legais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão nº 9202-00.503, explicitou o entendimento que deve ser seguido e os requisitos que podem ser exigidos do contribuinte, *in verbis*:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado – podendo- é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que 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.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas serem atingidas.

Considerando as cláusulas do acordo coletivo firmado há de se concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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.

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

O enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços. Esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado.

Recurso especial negado.

A condição de norma de eficácia limitada do art. 7º, XI da Carta Magna impõe que o direito nela prescrito somente seja aplicado após a edição de lei dispondo sobre a matéria. Por outro lado, sendo esta editada, todas as exigências para que o destinatário da norma disponha do direito serão suficientes para a sua aquisição, não havendo que se falar em outros requisitos não expressamente postos na lei regulamentadora.

No caso dos autos, o auditor fiscal fundamentou sua autuação, inicialmente, no fato de o acordo ter sido assinado quando já em curso o exercício financeiro no qual seria aplicado sem que, contudo, houvesse qualquer exigência legal quanto à data da assinatura do acordo ou forma especial para sua validade.

Não se pode confundir anterioridade do acordo com data de assinatura deste. A negociação é iniciada antes da sua assinatura e registro, de forma que o empregado conheça

antecipadamente as metas para obtenção do direito à participação nos lucros, podendo buscar atingi-las já no início do exercício.

O que deve ser analisado é o prévio conhecimento por parte dos empregados dos termos do acordo quando do desenvolvimento de suas atividades, o que evidentemente é mais facilmente provado através da assinatura do contrato antes ou no início do ano.

Entretanto, outros meios de prova são admitidos se forem aptos a comprovar que, de fato, os destinatários do PLR já tinham efetivo conhecimento dos termos do programa, bem como de suas metas e resultados almejados, de modo que os serviços prestados tiveram tal objetivo e, conseqüentemente, foram beneficiados com a imunidade da contribuição previdenciária que recai sobre os valores repassados àquele título.

No caso dos autos, restou evidenciado pelo Recorrente que os valores pagos a seus empregados de fato foram distribuídos nos moldes do programa de participação de lucros e resultados.

É que, como afirmado pela própria decisão recorrida no item 14.1.3 (fls. 745), o conteúdo dos acordos não sofreu alterações significativas no decorrer dos anos, já que houve pouca variação nas metas pactuadas, tanto em relação à parte fixa das participações, quanto em relação à parte variável.

Ora, este é a maior prova de que os empregados iniciaram o ano buscando atingir as mesmas metas do ano anterior, que foram também aquelas previstas para o exercício corrente.

Somado a isso, verifica-se que as tratativas foram iniciadas no início do ano, que já indicava a repetição dos termos dos acordos dos anos anteriores, permitindo, assim, o conhecimento prévio pelos empregados das metas a serem alcançadas.

Neste contexto, não há que se falar em qualquer empecilho à aplicação do PLR em razão da assinatura e registro do acordo ter se dado após iniciado o ano, pois o que ficou demonstrado nos autos é que de fato já existiam regras disciplinando o desempenho e a participação dos empregados durante todo o exercício, e que estes tinham conhecimento efetivo dos termos acordados.

Em outras palavras, se a atividade dos empregados baseou-se nas regras ao final assinadas pela empresa e representantes dos trabalhadores, as verbas que lhe foram pagas com fundamento naquelas devem efetivamente ser consideradas como participação nos lucros e resultados da empresa.

No tocante aos demais requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, observa-se que a empresa também comprovou o seu preenchimento.

De início, cabe destacar que a autoridade administrativa tem competência para analisar os termos do acordo firmado entre empregador e empregados, haja vista que o cumprimento dos requisitos legais depende do enquadramento da remuneração paga a estes últimos como participação nos lucros e resultados e, em conseqüência, ser exonerada da incidência de contribuição previdenciária.

Embora a autoridade fiscal não possa afirmar se a meta é suficiente para a eficiência e melhoria da produtividade da empresa, a avaliação do enquadramento legal das regras de PLR é dever funcional como meio de verificar a correção do regime jurídico aplicado.

Contudo, no caso em vergaste, o que se observa é que a conclusão a que chegou o Fisco mostra-se incompatível com os fatos por ele examinados, porquanto os acordos sob análise (anos de 2003 a 2005) observaram todas as exigências legais, inclusive no tocante à previsão de regras claras e objetivas.

Além disso, as regras decorreram de exaustiva discussão entre representantes dos empregados e empregador, inclusive com a participação ativa de sindicato daquela categoria, alcançando, com isso, os critérios mais adequados, objetivos e claros à verificação do alcance das metas.

Para que haja objetividade e clareza, não é necessário que todos os critérios estejam fixados no instrumento do acordo, sendo exigido pela Lei apenas que se preveja o direito à participação e as regras adjetivas, inclusive os critérios de aferição do cumprimento do acordado, a periodicidade de distribuição, o período de vigência e os prazos de revisão.

Não existe qualquer exigência, no entanto, de que no instrumento do acordo conste minúcias de fixação de percentual, montante de distribuição, até porque esse nível de detalhamento prévio seria inviável para uma empresa que possuísse diversos setores e diferentes atividades.

A participação e os interesses dos empregados na elaboração do PLR já são suficientemente garantidos na medida em que se alcançam melhores condições de trabalho e se prevejam elementos de verificação do alcance das metas e resultados, não sendo necessário o pormenor para que a execução do acordo nos termos inicialmente aventados seja preservada.

Cabe transcrever voto contido no acórdão nº 2401-00.828 deste Conselho, no qual se expõe que os requisitos legais são apenas aqueles expressamente postos na legislação:

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeitos de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, in verbis:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias”

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção, in casu, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leando Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos por lei, como condição ao gozo da isenção.

Por outro lado, também não faz a Lei qualquer exigência no tocante à necessidade de ocorrência de lucros para que os valores possam ser repassados. Isto porque a participação pode ser dos resultados, que irão se configurar quando do alcance das metas estipuladas, independentemente de lucro no período.

Veja-se que somente deste modo se estimulará a produção e se integrará o capital ao trabalho, fazendo com que este busque melhorias na sua atividade e alcançar as metas, pois o empregado sabe que será beneficiado com a distribuição do PLR, ainda que a empresa não tenha obtido resultados financeiros positivos.

Evidentemente que as metas postas são todas destinadas a aumentar a produção e a lucratividade da empresa, até porque o interesse do empregador sempre será, ao final, a obtenção de lucro, que não poderia ficar de fora do PLR que depende de sua anuência.

Ocorre que outros resultados também atendem ao interesse do investidor, a exemplo da diminuição dos prejuízos, ampliação do quadro de clientes, cujos efeitos serão sentidos nos exercícios posteriores, ainda que não haja lucro no fechamento do ano corrente.

Por tal razão é que a obtenção de lucro poderá ser considerada, também, como uma meta a ser alcançada, mas não terá que estar prevista como uma condição necessária para a distribuição do PLR, já que outras metas e resultados que também promovem o aumento da produção e o desempenho da empresa no mercado.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento neste mesmo sentido, razão pela qual cumpre transcrever parte do voto proferido no acórdão nº 9202-00.503:

Ademais, não pode ser esquecido que estamos tratando aqui de participação nos lucros ou resultados e não, tão somente, participação nos lucros. Ou seja, essa participação pode variar conforme o acordo firmado e pode ainda

ser apenas com relação aos resultados (PR), aos lucros (PLR) ou tanto nos lucros como nos resultados (PLR).

A participação nos resultados (PR) está ligada ao aumento da produtividade, isto é, a participação no resultado tem a natureza do incentivo direto por maior produção ou maior rendimento do trabalho e realização de meios previamente programados. A participação nos resultados está relacionada ao alcance da meta de desempenho proposta pela equipe.

Segundo a definição dada por Fábila Tuma, in Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas: incentivo à eficiência ou substituição dos salários? São Paulo: LTr, 1999, p. 202:

“Participação nos resultados (PR): acordo em que o pagamento está condicionado a uma ou mais metas de desempenho, como melhora na qualidade do produto, redução de custos, produtividade, entre outras. Neste tido de acordo, a rentabilidade não integra os indicadores selecionados e o lucro não é referência e nem condiciona o pagamento da PLR”.

A participação nos lucros (PL) liga-se ao alcance de uma meta de rentabilidade previamente definida. Nenhum outro tipo de meta interfere ou determina a participação.

A PLR – participação nos lucros e resultados é uma forma de participação mais complexa, pois vários indicadores se interligam para definir o valor pago aos empregados. Estes indicadores são o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados, influenciada pelos resultados da produtividade e pela performance da empresa com relação a seu lucro.

A partir dos esclarecimentos postos até então, cabe discorrer sobre cada um dos acordos firmados nos anos de 2003 a 2005, para uma análise mais detalhada do caso:

I – Acordos de 2003 (fls. 485/490) e de 2004 (fls. 512/517)

Os acordos de 2003 e 2004 foram desconsiderados pela fiscalização sob o fundamento de que a empresa não teria discriminado os objetivos e as competências, atribuindo à chefia tal definição com os empregados em momento posterior, conforme se verifica da sua cláusula sexta:

CLÁUSULA SEXTA: DO PROGRAMA DE METAS

A EMPRESA, a COMISSÃO e a CONFEDERAÇÃO estabelecem nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, letra II da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o programa metas para o ano de 2003, que fica subordinado à Participação nos Resultados, considerando os seguintes indicadores:

(...).

II- INDIVIDUAL

Definir 5 ou 6 objetivos/competências com a Chefia imediata

<i>ABAIXO DE 85%</i>	<i>0,00</i>
<i>DE 86% A 100%</i>	<i>0,090 salários</i>

Alega a recorrente que as competências e objetivos estavam perfeitamente definidas pela negociação coletiva, já que previstas no acordo.

De fato, merece ser acolhida a alegação da empresa. É que o acordo não precisa exaurir e especificar todas as metas, desde que estabeleça a participação, quantas competências serão avaliadas e que a definição seja posteriormente determinada com a participação também do empregado, o que ocorreu no caso em comento.

Não se pode perder de vista que um Plano de Participação nos Lucros e Resultados completo é aquele que observa as metas de cada um dos empregados, considerando, inclusive, as peculiaridades das atividades que desempenha, pois somente assim será possível se estimular verdadeiramente a lucratividade da empresa e viabilizar o alcance dos resultados positivos pelo empregado, já que adaptada com a sua realidade.

Por outro lado, a autoavaliação, como bem afirmado na decisão recorrida, não afasta a objetividade da regra, quando os critérios sujeitos à avaliação forem estabelecidos também pelo empregador. Tem-se, neste caso, a participação das duas categorias envolvidas e beneficiadas com a PLR.

No tocante à previsão de pagamento mínimo em caso de não atingimento das metas determinadas, entende-se que a finalidade do Plano de PLR é exatamente estimular a melhoria na prestação dos serviços pelos empregados e no aumento da lucratividade da empresa, o que certamente ficaria prejudicada se todos os esforços empreendidos fossem desconsiderados.

O pagamento da quantia mínima decorre da impossibilidade de não impor ao empregado os riscos da atividade empresarial, não podendo, desta forma, ser descaracterizado como participação nos lucros e resultados, conforme já asseverado acima, quando se afirmou não ser imprescindível a aferição de lucro para que a transferência de valores para os empregados configure PLR.

Por fim, no tocante ao pagamento aos segurados Flavio Agostinho de Carvalho, Joaquim Aparecido Machado, Lilian de Aguiar Saldanha e Ricardo Rinaldo de Góes de valores anotados como Participação nos Lucros e Resultados, a própria recorrente confirma que houve equívoco de sua parte no lançamento na contabilidade, pois na verdade se referiam à gratificação de produtividade.

Em que pese o erro na escrituração contábil da verba, o fato é que o pagamento em comento não integra o salário-de-contribuição, ainda que seja entendido como gratificação de incentivo, porquanto foi paga eventualmente (uma única vez) a um grupo específico de segurados, não havendo que se falar na habitualidade necessária à incidência da contribuição previdenciária.

Além disso, conforme afirmado pelo próprio auditor fiscal, o pagamento teve o fim específico de reconhecer financeiramente o trabalho desenvolvido pelos segurados desvinculado do salário, já que decorreu do desenvolvimento de programas da empresa em atividades pontuais:

- Flavio Agostinho de Carvalho —R\$ 5.936,67 - programa vinculado ao expatriado Basel
- Joaquim Aparecido Machado — R\$ 36.748,00 — programa vinculado aos resultados Plant Science LATAM
- Lilian de Aguiar Saldanha —R\$ 31413,00— programa vinculado aos resultados Plant Science LATAM
- Ricardo Rinaldo de Góes —R\$ 5947,20— program a vinculado aos resultados da Europa

Veja-se que a Lei nº 9.711/1998 revogou a alínea *c* do §8º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, que incluía no salário-de-contribuição pelo valor total as gratificações e verbas eventuais, concedidas a qualquer título, ainda que denominadas pelas partes de liberalidade, ao passo que incluiu o item 7, alínea *e*, do §9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91, que dispõe:

9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...).

e) as importâncias:

7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Deste modo, os valores pagos aos segurados acima mencionados não podem ser considerados salários-de-contribuição, não sofrendo, tais quais os valores pagos a título de PLR, a incidência de contribuição previdenciária.

II – Acordo de 2005 (fls. 561/566)

Em relação ao acordo firmado no ano de 2005, acrescente-se aos comentários já postos em relação aos acordos de 2003 e 2004 o fato de que as metas individuais tiveram seus objetivos mais específicos ainda, ao prever que o gestor apresentaria suas notas e comentários para justificar o seu alcance.

Cumpra colacionar a cláusula sexta do acordo referente ao exercício de 2005:

CLÁUSULA SEXTA: DO PROGRAM DE METAS

A EMPRESA, a COMISSÃO e a CONFEDERAÇÃO estabelecem nos termos do art. 2º, parágrafo 1º, letra II da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o programa de metas para o ano de 2005, que fica subordinado à Participação nos Resultados, considerando os seguintes indicadores:

(...).

Definir até 6 objetivos/competências com a Chefia imediata. Nas avaliações de objetivos e competências, o gestor apresenta suas notas e comentários, justificando-os por meio de fatos e exemplos, classificando o profissional como:

OBJETIVOS/COMPETÊNCIAS	% Atingimento sobre PPR
<i>Lower Quartile</i>	<i>0% a 75%</i>
<i>Strech</i>	<i>75% a 125%</i>
<i>Upper Quartile</i>	<i>125% a 200%</i>

Em relação aos outros aspectos considerados pela fiscalização e pela decisão recorrida como descaracterizadores da PLR, importa observar os mesmos comentários já firmados acerca da possibilidade de utilização de autoavaliação e de definição de critérios juntamente com a chefia imediata.

Por tal razão é que também deve se considerar os valores pagos aos empregados da empresa como participação nos lucros e resultados, devendo ser mantido o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para extinguir o crédito tributário lançado contra o contribuinte.

É como voto.

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, extinguindo o crédito tributário lançado contra o contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator designado.

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de suas conclusões quanto à decadência e a não integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes ao ano de 2004.

Quanto às preliminares, devemos verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

***Súmula Vinculante nº 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”.*

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

Por não haver recolhimentos a homologar, a regra relativa à decadência - que deve ser aplicada ao caso - encontra-se no art. 173, I: o direito de constituir o crédito extingue-

se em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

CTN:

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.”

Ocorre que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp/766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008, AgRg

nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Portanto, o STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação" (Recurso Especial nº 973.733)

Destarte, como no lançamento, a ciência do sujeito passivo, momento da constituição do crédito, ocorreu em 10/2007 e o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 01/1999 a 04/2006 todas as contribuições apuradas nas competências até 12/2001. anteriores a 01/2002, devem ser excluídas do presente lançamento.

Por todo o exposto, acato, parcialmente, a preliminar ora examinada, no que tange à decadência, excluindo às contribuições apuradas anteriormente a 01/2002, e passo ao exame de mérito.

Quanto ao mérito, como já ressaltai, divirjo, também, do nobre Relator quanto à não integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes ao ano de 2004.

Como demonstrado nos autos, até por reconhecimento da recorrente, as metas referentes ao ano de 2004 não foram cumpridas e, mesmo assim, os pagamentos foram feitos, conforme o acordo.

A Lei 10.101/2000 dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.

Em seu artigo 2º a Lei disciplina a forma de previsão dessa participação.

*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.

Ora, a Lei prevê que devem constar as regras para o atingimento das metas e os direitos consequentes do alcance dessas metas.

Portanto, não há como afirmar que o pactuado está dentro do que determina a Lei 10.101/2000 se as metas não foram cumpridas.

Ressalte-se, em esclarecimento, que a Lei 8.212/1991 determina que só nos programas de acordo com a Lei é que os valores serão isentos de contribuição previdenciária.

Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

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

Portanto, como a participação, no ano de 2004, devido ao não atingimento das metas, foi paga em desacordo com a lei específica, nego provimento ao recurso nesse ponto.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir - devido à regra decadencial expressa no Inciso I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto e, no mérito, voto em negar provimento no que tange às contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados em 2004, devido ao não atingimento de metas pactuadas, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva,

Antes de iniciar a análise do mérito, temos que esclarecer que no Acórdão 2301-00.569, cuja recorrente era Syngenta Proteção de Cultivos, esta Turma deu provimento ao recurso por maioria, vencidas as Conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Maria Helena Lima dos Santos. Ressalto que não podemos concordar com o argumento da ora recorrente de que os casos são, em tudo, similares, pois naquele julgado, conforme pudemos extrair do relatório e do voto do ilustre relator, Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, não havia menção à existência de pagamento mínimo em anos nos quais as metas não foram atingidas, nem foi discutida a existência de pagamentos em valor superior ao estabelecido no acordo, ou mesmo não houve a discussão sobre o conflito entre o conteúdo do acordo e a disciplina da lei. Portanto, parece-nos fora de dúvida que a situação fática do presente caso é, por vários ângulos que observamos, diversa daquela encontrada no Recurso 2301-00.569 já julgado por esta Turma.

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 consequências 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.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

Data da assinatura dos acordos

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

Autenticado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 29/02/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/03/2012 por MAU

RO JOSE SILVA

Impresso em 06/03/2012 por ATANAGILDO BARBOSA DE OLIVEIRA - VERSO EM BRANCO

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 10.101/2000, *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;

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 considerada. 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 10.101/200 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

“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.

Regras claras e objetivas

A Lei 10.101/2000 determinou que a PLR seja objeto de negociação entre empresas e empregados, seja por meio de comissão escolhida entre as partes ou por acordo coletivo, devendo o instrumento de acordo conter regras claras e objetivas. De plano, portanto, podemos afastar possibilidade de as regras para o recebimento da PLR serem estabelecidas unilateralmente. Todo o contorno das regras deve ser objeto de negociação entre as partes. É uma exigência legal que contribui para a melhoria das relações entre capital e trabalho.

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

Entre os sentidos possíveis para a expressão “regras claras”, segundo o dicionário Michaelis, temos: regras fáceis de entender, evidentes, explícitas, inequívocas, manifestas. Regras objetivas, segundo a mesma fonte, seriam regras que se referem ao mundo exterior; regras que existem fora do espírito e independentemente do conhecimento que dele possua o sujeito pensante; ou regras que não se relacionam com os sentimentos pessoais do sujeito pensante. Em síntese, regras claras e objetivas são regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se referem ao mundo dos objetos, não podendo estar relacionadas com sentimentos pessoais.

Como já vimos, as regras impostas pela Lei 10.101/2000 tem como objetivo tanto evitar a fraude que pode ser cometida pelo empregador ao pagar salário sob o manto de parcela de PLR como melhorar as relações entre capital e trabalho. Nessa toada, não podemos deixar de considerar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas pode ensejar o assédio moral e todo o tipo de discriminação no ambiente do trabalho, o que não contribui para a melhoria da relação entre capital e trabalho e, sobretudo, atenta contra a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da CF).

Com relação a esse aspecto, no julgamento do Recurso 144.015, o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, assim se manifestou:

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

aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)

Além de serem claras e objetivas, as regras devem estar presentes no Acordo e devem ter sido estipuladas conforme negociação entre as partes, conforme podemos extrair dos arts. 1º e 2º da Lei 10.101/200.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão 2302-00.256

“As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador- se os objetivos forem cumpridos. “

Questiono se, a despeito de a Lei exigir regras claras e objetivas, deveremos aceitar o conteúdo de acordo coletivo que, nitidamente, convencionou uma avaliação individual baseada em critérios subjetivos. A autonomia privada pode prevalecer ainda que ultrapasse os limites estabelecidos pela Lei? O caso não suscita a aplicação do art 123 do CTN? Vejamos o comando da norma complementar *in verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Com efeito, já assentamos que a lei tributária estabelece que a empresa que paga parcela a título de PLR que foi regida por regras subjetivas não pode beneficiar-se da imunidade da contribuição previdenciária respectiva. Se a parte paga com base em critérios subjetivos não for atingida pela tributação, por conta do conteúdo de acordo coletivo, estaremos diante de uma situação na qual uma convenção entre particulares alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária – a empresa -, configurando ofensa frontal ao estabelecido no art. 123 do CTN. Nesse sentido, em sua manifestação no RE 398.284-2 que discutiu o aspecto temporal da PLR (possibilidade de cobrança da contribuição sobre tais verbas antes da MP 794), o Ministro Marco Aurélio expressou sua compreensão de que “*no campo da tributação, não há espaço para a autonomia da vontade*”.

Parece-nos que o posicionamento do ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire no Acórdão 9202-00.503, quanto à possibilidade de as partes poderem definir soberanamente as regras a que se submeterão para tornar devido o pagamento da PLR, não diz respeito àqueles casos nos quais as regras convencionadas estão em afronta à lei, mas, ao contrário, diz respeito àquela situação na qual as regras estão em consonância com a lei, mas são questionadas pela fiscalização. Alguns trechos do voto daquele julgado evidenciam a posição do mencionado relator:

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando

haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

(..)

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem 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,...

Além de representar ofensa ao art. 123 do CTN, o conteúdo de Acordo Coletivo que viola a lei não pode prevalecer com força normativa, pois, mesmo no âmbito da Justiça do Trabalho, o TST já reconheceu que o conteúdo do Acordo não pode derrogar norma cogente que protege ou beneficia o trabalhador, conforme consta do OJ 31 da SDC daquele Tribunal:

OJ 31

SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

Nº31

*ESTABILIDADE DO ACIDENTADO. ACORDO
HOMOLOGADO. PREVALÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.
VIOLAÇÃO DO ART. 118 DA LEI Nº 8.213/91*

(inserida em 19.08.1998)

Não é possível a prevalência de acordo sobre legislação vigente, quando ele é menos benéfico do que a própria lei, porquanto o caráter imperativo dessa última restringe o campo de atuação da vontade das partes.

Assim considerado, nossa conclusão é de que o Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. Ou seja, as regras estipuladas no Acordo não podem conter critérios subjetivos para a concessão da PLR de modo a contrariar o que determina a Lei, conclusão que está em consonância com a jurisprudência da Justiça do Trabalho e respeita os preceitos do art. 123 do CTN.

Ainda que o Acordo traga regras claras e objetivas, entre estas poderá existir a determinação de um pagamento mínimo no caso de as metas não serem atingidas?

Entendemos que a resposta a esse questionamento só pode ser negativa, pois é uma exigência da finalidade de combate à fraude que a norma reguladora da imunidade assume. O pagamento mínimo permite que uma verba remuneratória seja substituída pelo pagamento de PLR, dada a certeza de seu recebimento. É uma ofensa direta ao conteúdo do caput do art. 3º da Lei 10.101/2000 no trecho em que prescreve que a PLR “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado”.

Nesse sentido, o Conselheiro Elias Sampaio Freire já destacou que os valores de PLR só são liberados se os objetivos e metas forem atendidos. Vejamos o trecho do voto do Conselheiro no Acórdão CSRF 9202-00.503:

“Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.”

Logo, ainda que constante do Acordo, valores pagos a título de PLR em situações nas quais as metas de lucros ou resultados não forem atingidas, não possuem a natureza pretendida, o que lhes impõe a natureza de remuneração e sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária.

A par das digressões jurídicas genéricas já apresentadas, passamos a analisar o caso concreto.

Valores pagos em 2002 – Acordo celebrado em 19 de outubro de 2001

Por entender que tais fatos geradores foram atingidos pela decadência, o relator não enfrentou a situação fática de tais pagamentos. Contudo, conforme já expusemos, não partilhamos de tal posição e passamos a analisar os pagamentos feitos em 2002.

A PLR paga em 2002 referiu-se a um acordo celebrado em 19/10/2001. De acordo com o exposto acima, temos que a data de assinatura do acordo extrapolou o limite que adotamos – último dia do semestre anterior ao fim do período a que se refiram os lucros ou resultados e não há provas de que a recorrente apresentou proposta aos empregados até essa data. Logo, consideramos que houve desrespeito às normas regulamentadoras da imunidade. Devida, portanto, a inclusão dos valores a título de PLR no ano de 2003 na base de cálculo da contribuição previdenciária.

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

Autenticado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 29/02/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/03/2012 por MAU

RO JOSE SILVA

Impresso em 06/03/2012 por ATANAGILDO BARBOSA DE OLIVEIRA - VERSO EM BRANCO

Valores pagos em 2003 – Acordo assinado em 04 de outubro de 2002

A PLR paga em 2003 referiu-se a um acordo celebrado em 04/10/2002. De acordo com o exposto acima, temos que a data de assinatura do acordo extrapolou o limite que adotamos – último dia do semestre anterior ao fim do período a que se refiram os lucros ou resultados e não há provas de que a recorrente apresentou proposta aos empregados até essa data. Logo, consideramos que houve desrespeito às normas regulamentadoras da imunidade. Devida, portanto, a inclusão dos valores a título de PLR no ano de 2003 na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Além disso, a PLR foi dividida em parte fixa e variável, ao passo que esta última está cindida em parcela empresa e parcela individual. A parcela individual é totalmente baseada em critérios subjetivos como “foco no cliente”, “orientação para resultados” e “voltados à equipe”. Embora sejam critérios previstos em acordo, nossas conclusões já apresentadas são no sentido de não aceitar o conteúdo do acordo que viola a lei regulamentadora da imunidade no tocante à vedação a critérios subjetivos. Assim, não fosse pela extrapolação da data de assinatura dos acordos, a parte individual da PLR paga em 2003 não obedeceu aos preceitos legais, ficando descaracterizada sua natureza jurídica de PLR.

Valores pagos em 2004 – Acordo assinado em 17 de julho de 2003

A PLR paga em 2004 referiu-se a um acordo celebrado em 17/07/2003. De acordo com o exposto acima, temos que a data de assinatura do acordo extrapolou o limite que adotamos – último dia do semestre anterior ao fim do período a que se refiram os lucros ou resultados e não há provas de que a recorrente apresentou proposta aos empregados até essa data. Logo, consideramos que houve desrespeito às normas regulamentadoras da imunidade. Devida, portanto, a inclusão dos valores a título de PLR no ano de 2004 na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Mais importante ainda é a afirmação da própria recorrente de que “*no ano de 2003, devido ao enorme revés que sofreu o setor agrícola no país, as metas previamente pactuadas entre a Recorrente e seus funcionários, tanto as financeiras quanto as individuais, não foram nem de longe atingidas*”. Por conta disso, teria havido um pagamento mínimo a título de PLR. Aqui fica claro que tais pagamentos não possuem natureza de PLR, pois desvinculados de qualquer meta de lucro ou resultado. Tratou-se de uma gratificação ajustada de natureza contraprestacional que, segundo a recorrente, tinha por objetivo “*confortar os funcionários que buscaram atingi-las [as metas], mas não conseguiram em razão das conjunturas econômicas do período*”.

Além disso, a PLR foi dividida em parte financeira e parte individual, fls. 487, sendo que esta última é totalmente baseada em critérios que seriam definidos pela chefia imediata, o que contraria a lei regulamentadora da imunidade que exige que o pagamento da PLR seja objeto de negociação entre as partes. Recordando o que já afirmamos, a lei exige regras claras e objetivas negociadas entre as partes e não unilateralmente estipuladas. Uma tratativa direta entre empregado e sua chefia imediata não pode ser considerada negociação,

pois há forte presença da hierarquia e do temor pelo emprego. Se fosse sempre harmônica e imparcial tal relação não teríamos tantos casos de assédio moral. Reconhecemos que as situações individuais são difíceis de serem previstas em um acordo coletivo, mas o atingimento das situações individuais poderia, preservando a imposição legal de que haja negociação, ser objeto de tratativas em comissões setoriais escolhida pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Assim, não fosse pela extrapolação da data de assinatura dos acordos e pelo não atingimento das metas, a parte individual da PLR paga em 2004 não obedeceu os preceitos legais, ficando descaracterizada sua natureza jurídica de PLR.

Valores pagos em 2005 – Acordo assinado em 29 de março de 2004

A PLR paga em 2005 referiu-se a um acordo celebrado em 29/03/2004, o que afasta qualquer problema quanto ao conhecimento prévio das regras.

Nesse ano, a PLR foi dividida em parte financeira e parte individual, fls. 514. Conforme a própria recorrente admitiu as metas estipuladas no Acordo não foram atingidas, o que retira a natureza de PLR da parte denominada financeira, pelos motivos já expostos.

A parte individual, de maneira similar ao ano anterior, é totalmente baseada em critérios que seriam definidos pela chefia imediata, o que contraria a lei regulamentadora da imunidade que exige que o pagamento da PLR seja objeto de negociação entre as partes. Recordando o que já afirmamos, a lei exige regras claras e objetivas negociadas entre as partes e não unilateralmente estipuladas. Uma tratativa direta entre empregado e sua chefia imediata não pode ser considerada negociação, pois há forte presença da hierarquia e do temor pelo emprego. Se fosse sempre harmônica e imparcial tal relação não teríamos tantos casos de assédio moral. Reconhecemos que as situações individuais são difíceis de serem previstas em um acordo coletivo, mas o atingimento das situações individuais poderia, preservando a imposição legal de que haja negociação, ser objeto de tratativas em comissões setoriais escolhida pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Assim, a parte individual da PLR paga em 2005 não obedeceu os preceitos legais, ficando descaracterizada sua natureza jurídica de PLR.

Com relação a pagamentos superiores ao previsto no Acordo, estes são relativos à parte individual da PLR. Trata-se, portanto, de situação fática que agrava a descaracterização da natureza jurídica dessa parte da PLR paga em 2005, pois a o art. 2º da Lei 10.101/200 exige que a PLR esteja prevista em Acordo.

Valores pagos em 2006– Acordo assinado em 26 de outubro de 2005

A PLR paga em 2006 referiu-se a um acordo celebrado em 26/10/2005. De acordo com o exposto acima, temos que a data de assinatura do acordo extrapolou o limite que adotamos – último dia do semestre anterior ao fim do período a que se refiram os lucros ou

resultados e não há provas de que a recorrente apresentou proposta aos empregados até essa data. Logo, consideramos que houve desrespeito às normas regulamentadoras da imunidade. Devida portanto, a inclusão dos valores a título de PLR no ano de 2003 na base de cálculo da contribuição previdenciária.

A PLR foi dividida em parte financeira e parte individual, fls. 563. A parte individual, de maneira similar ao ano anterior, é totalmente baseada em critérios que seriam definidos pela chefia imediata, o que contraria a lei regulamentadora da imunidade que exige que o pagamento da PLR seja objeto de negociação entre as partes. Recordando o que já afirmamos, a lei exige regras claras e objetivas negociadas entre as partes e não unilateralmente estipuladas. Uma tratativa direta entre empregado e sua chefia imediata não pode ser considerada negociação, pois há forte presença da hierarquia e do temor pelo emprego. Se fosse sempre harmônica e imparcial tal relação não teríamos tantos casos de assédio moral. Reconhecemos que as situações individuais são difíceis de serem previstas em um acordo coletivo, mas o atingimento das situações individuais poderia, preservando a imposição legal de que haja negociação, ser objeto de tratativas em comissões setoriais escolhida pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. Assim, a parte individual da PLR paga em 2005 não obedeceu os preceitos legais, ficando descaracterizada sua natureza jurídica de PLR.

Antes de encerrarmos, registramos que não foi relevante em nossa análise o fato de existirem ou não autoavaliações. Não é o fato de haver uma autoavaliação, de per si, que retira a clareza e a objetividade da regra para obtenção do direito ao recebimento da PLR. Podemos ter uma autoavaliação baseada em critérios objetivos totalmente previstos no Acordo – situação acobertada pela norma isentiva -, ao passo que podemos ter uma autoavaliação baseada em critérios subjetivos – situação que afronta o texto legal. Não é o tipo de avaliação que consideramos, mas a origem e a conformação das regras que a compõem.

Releva destacar, também, que não vislumbramos inovação na decisão de primeira instância, conforme apontado no Memorial da Recorrente, pois a discussão sobre autoavaliação e critérios subjetivos já constava do relatório da fiscalização, fls. 31.

Por fim, assinalo que concordamos com a posição assumida pelo Relator quanto aos valores pagos a Flavio Agostinho de Carvalho, Joaquim Aparecido Machado, Lilian de Aguiar Saldanha e Ricardo Rinaldo de Góes. Tratam-se de prêmios eventuais cobertos pela isenção do item 7, alínea e, do §9º, art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ante ao exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **Recurso Voluntário** para excluir os valores pagos em 2004 aos empregados Flavio Agostinho de Carvalho, Joaquim Aparecido Machado, Lilian de Aguiar Saldanha e Ricardo Rinaldo de Góes.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

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

Autenticado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/02/2012 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 28/02/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 29/02/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 04/03/2012 por MAU

RO JOSE SILVA

Impresso em 06/03/2012 por ATANAGILDO BARBOSA DE OLIVEIRA - VERSO EM BRANCO

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes,

Cinge-se a controvérsia principal dos presentes autos, à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

A PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, regulada pela lei 10.101/2000.

Como é cediço, a Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“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.”

Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

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

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

“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.”

Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Considerando que as Convenções Coletivas de Trabalho carreadas aos autos demonstram a existência de um programa de participação nos lucros ou resultados na empresa, com o acompanhamento dos trabalhadores, a base procedimental trazida pelo contribuinte na distribuição dos lucros entendo que é suficiente para o cumprimento das formalidades legais.

Entendo que o critério da assiduidade, que consistia no cumprimento integral da jornada de trabalho não é suficiente para transfigurar a forma acordado pelos celebrantes da Convenção Coletiva de Trabalho.

Pelo contrário, a estrutura montada pela empresa é satisfatória para determinar a natureza dos pagamentos excluindo-os da base de cálculo do tributo. A preocupação do legislador, constante na Lei 10.101/00, é no sentido de salvaguardar o direito do trabalhador.

Deve-se verificar, portanto, a existência de um procedimento bilateral, firmado entre empregadores e empregados, a fim de delinear uma estrutura normativa interna com o escopo de dar a máxima efetividade ao texto constitucional (art. 7º, inc. XI da CF/88). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é neste sentido, *verbis*:

“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.*

2. *Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).*

3. *A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.*

4. *A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.*

5. *O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.*

6. *A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.*

[...]

8. *In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.*

[...]

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos

como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido" [g.n.] (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 24/11/2010).

Urge ressaltar que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos indicam que houve uma negociação prévia entre as partes, bem como que os trabalhadores efetivamente tiveram conhecimento prévio do plano de metas exigidos pela empresa para a distribuição dos lucros.

Para mim é crucial pontuar em favor do contribuinte o reconhecimento, pela própria autoridade de primeira instância, no sentido de que os acordos assinados não sofreram grandes alterações, considerando os documentos anteriores, o que demonstra que o sistema de metas adotado pela recorrente já fazia parte da rotina dos empregados.

No mesmo sentido, entendo que a norma não trouxe vedação alguma para o valor dos pagamentos a serem realizados. Portanto, nada impede que a quantia paga a título de PLR supere o salário do empregado.

Por estes motivos, acompanho integralmente o voto condutor do ilustre relator.

CONCLUSÃO

Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes