



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

Processo n° 15504.002998/2008-49
Recurso n° 160.401 Voluntário
Acórdão n° 2401-00.570 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2009
Matéria PARTICIPAÇÃO LUCROS E RESULTADOS - PLR
Recorrente CIA SIDERÚRGICA BELGO MINEIRA / ARCELOR BRASIL
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS -PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.

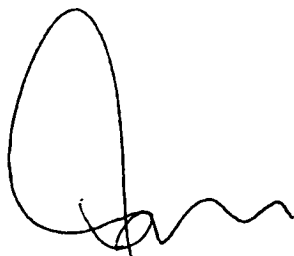
Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.

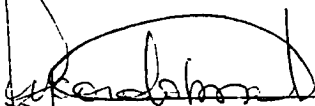
RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

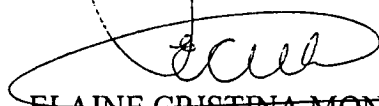
ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), que votaram por dar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA – Redatora Designada

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

CIA SIDERÚRGICA BELGO MINEIRA / ARCELOR BRASIL, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Belo Horizonte/MG, DN nº 11.401.4/0285/2007, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, concernentes à parte da empresa, dos segurados, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim consideradas as parcelas concedidas a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, pagas em desacordo à legislação de regência, em relação ao período de 01/2002 a 03/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 79/97.

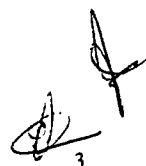
Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 15/09/2006, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 24.071.855,42 (Vinte e quatro milhões, setenta e um mil, oitocentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e dois centavos).

Informa o fiscal autuante que considerou os valores pagos aos segurados empregados como base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, tendo em vista a inobservância da legislação que disciplina o pagamento de PLR, sobretudo no que diz respeito à ausência de acordo específico entre a empresa e os funcionários, por meio de comissão por eles escolhida, bem como falta de acordo prévio quanto a referido benefício e inexistência de critérios quanto à fixação de “índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, além de “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, descaracterizando a natureza de PLR, configurando remuneração.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 307/322, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, após dissertar a respeito da responsabilidade tributária e sujeição passiva, conclui pela impossibilidade de responsabilização dos sócios em relação ao crédito previdenciário ora lançado, uma vez que não foram atendidos os requisitos necessários para tanto, inscritos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, entendimento que encontra guarida na doutrina e jurisprudência pátria trazida à colação.

Ainda em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade da decisão recorrida, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa do contribuinte, ao deixar de determinar a diligência requerida em sede de impugnação, indispensável ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando todas as alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.



Reitera o pedido de realização de perícia, aduzindo para tanto ser indispensável ao julgamento da demanda, especialmente tratando-se de lançamento com base valores pagos a título de PLR, impondo a comprovação do cumprimento dos requisitos legais.

Contrapõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando que as parcelas pagas ao empregados a título de participação nos lucros ou resultados não podem ser consideradas remunerações e, por conseguinte, indevida a inclusão no salário de contribuição, face aos preceitos inscritos no artigo 7º, inciso XI, da CF, c/c artigo 22 da Lei nº 8.212/91, os quais excluem tais importâncias da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tratando-se de uma verdadeira imunidade objetiva.

Após descrever histórico e elencar dos dispositivos legais que regulam a matéria, defende que os Acordos Coletivos celebrados com seus funcionários obedeceram fielmente as exigências legais, inclusive, periodicidade e comprovação de critérios e regras claras e objetivas.

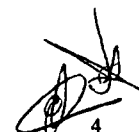
Inferre que a legislação de regência estabelece que o Programa de Participação no Lucro e Resultados seja objeto de negociação entre as empresas e os empregados, mediante Comissão escolhida pelas partes, com participação de representante indicado pela Sindicato da respectiva categoria, OU Convenção ou Acordo Coletivo. No caso dos autos, a PLR obedeceu Acordo Coletivo, sendo desnecessária, portanto, a Comissão, ao contrário do entendimento do agente lançador.

Corroborando o acima exposto, suscita que o legislador previdenciário, através do artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, entendimento, esse, reforçado pela Lei nº 10.101/2000, bem como pela jurisprudência de nossos Tribunais, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contra-razões.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conhecimento do recurso e passo à análise das alegações recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, a lavratura da presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Entendeu a autoridade lançadora que tais importâncias foram concedidas em desacordo com a legislação que contempla a matéria, mais precisamente Lei nº 10.101/2000, uma vez inexistir acordo específico entre a empresa e os funcionários, por meio de comissão por eles escolhida, bem como falta de acordo prévio quanto a referido benefício e inexistência de critérios quanto à fixação de “índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, além de “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, requisitos necessários à não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas.

Por sua vez, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, por entender que os valores concedidos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme ditames inscritos na legislação de regência, especialmente o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, c/c artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, sobretudo quando pago em observância à MP nº 794/94 e reedições, convertida na Lei nº 10.101/2000, a qual exige a Comissão escolhida pelos empregados OU Acordo/Convenção Coletiva para formalização do Programa da PLR, mas não os dois atos, na forma que pretende a fiscalização.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem 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;”

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

“Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

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

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e

b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]”

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

“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 funcional dos trabalhadores.

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

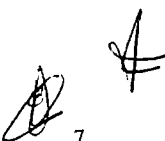
[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]”

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa a participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.



A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

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 efeito 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.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio, o que implicaria dizer não estarem presentes às

exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros, além de regras claras e objetivas para aferição do benefício.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador **SUGERIU** a utilização de *"I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"*.

Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos. Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão *"podendo"*, o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.

O que a lei determina é a utilização de *"[...] 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 acordo, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo [...]"*.

Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Mais a mais, tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, nada mais coerente que o acordo firmado entre as partes e o conseqüente pagamento se dê posteriormente a apuração dos lucros e/ou resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto.

Melhor elucidando a empresa apura o lucro/resultado, se dispõe a conceder participação aos funcionários, oportunidade em que procedem as tratativas entre as partes, acordando a forma e valores dos pagamentos. Não se pode vislumbrar qualquer irregularidade em tal conduta, notadamente quando a verba atingiu seu fim precípua, insculpido na Constituição Federal.

Não bastasse isso, como a própria autoridade lançadora asseverou em seu Relatório Fiscal, a contribuinte vem pagando Participação nos Lucros e Resultados desde 2002, o que leva-nos a concluir que já existia um costume da empresa em conceder PLR aos funcionários, criando no decorrer dos anos uma expectativa de direito por parte destes, fazendo com que se empenhassem no bom desempenho de suas funções, uma vez já terem conhecimento de que havendo lucro e/ou resultado a contribuinte, como de praxe, iria participá-lo aos empregados.

Aliás, o eminente Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, à época integrante da 2ª Caj do CRPS, atualmente Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, dissertou com muita propriedade a respeito do tema, espancando de uma vez por todas a pretensão fiscal, conforme se extrai do excerto do voto condutor do Acórdão nº 213/2007 abaixo transcrito:

9

“[...]

O programa de participação nos lucros da recorrente foi instituído em 1995 e é revisto anualmente de acordo com o resultado apurado em cada exercício financeiro. Essa sistemática autorizada pelo artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000 permite ajustes anuais para melhor aproximação aos valores reais apurados. As regras foram pactuadas quando da sua criação, logo após a primeira regulamentação através da Medida Provisória nº 794, de 29/12/1994. Desde essa época o programa de participação nos lucros ou resultados é formado por uma comissão permanente de empregados assistidos pelos sindicatos das categorias profissionais (fls. 162).

Equivocadamente, a autoridade fiscal tomou cada acordo de revisão anual das regras isoladamente, ignorando que antes de cada um há outro que o precede e que a cada ano é revisto. Até que determinado acordo, estabelecendo critérios e condições, seja revogado por um outro, não se pode negar sua existência, vigência e aplicação. Como exemplo, o acordo de revisão assinado em 11/11/96 (fls. 168) permanece vigente até que outro o modifique; no caso, o acordo assinado em 12/11/97 (fls. 171) que aumentou a parcela fixa de R\$ 350,00 para R\$ 450,00 (fls. 166 e 170), mantendo-se, no entanto, o percentual de 75% do salário vigente.

[...]” (2ª Caj do CRPS – NFLD nº 35.132.833-5, Sessão de 27/03/2007 – Unânime)

Em outra via, igualmente, não merece acolhimento o argumento da autoridade fiscal de que o pagamento da PLR não observou regras claras e objetivas, descaracterizaria a sua natureza, passando a ser remuneração.

Com efeito, no sentir desse julgador, a sistemática utilizada pela contribuinte no pagamento da PLR encontra consonância com a legislação de regência. Ora, nada mais claro e objetivo que a regra para concessão e aferição do valor da verba em comento estabelecer uma importância apurada com base no faturamento da empresa. Destarte, agindo assim, a empresa concede a devida segurança ao funcionário em relação ao que receberá a título de PLR.

Em verdade, constata-se que referida sistemática garante a efetividade da aplicação dos requisitos estabelecidos no § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, na medida em que o empregado terá conhecimento do valor preciso que receberá a título de PLR, variando conforme o faturamento alcançado pela empresa.

Outro não foi o entendimento adotado pela 2ª Caj do CRPS, nos autos da NFLD nº 35.132.833-5 já citada acima, cujo voto condutor do Acórdão encontra-se parcialmente assim redigido:

“[...]

O pagamento de uma parcela em valor fixo também não desvirtua a participação nos lucros ou resultados. O importante é que a empresa tenha auferido lucro e parcela dele tenha sido

distribuída aos empregados, cumprindo-se as regras antes pactuadas. O mecanismo adotado para distribuição da parcela dos lucros destinada aos empregados não é relevante. Quando se fixa parte do valor em reais busca-se assegurar que os esforços para aumento da produtividade e dos lucros já despendidos pelos trabalhadores nos exercícios financeiros anteriores sejam recompensados através de um piso em participação. A partir de então, os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Daí a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido.

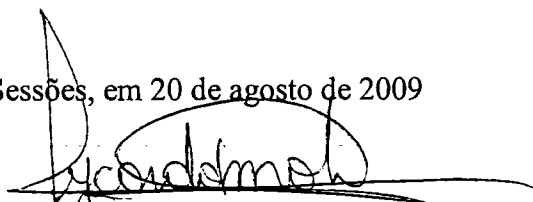
Assim sendo, os argumentos que suportaram o lançamento mostram-se insuficientes para a descaracterização da participação nos lucros e resultados. [...]" (grifamos)

Igualmente, não merece prosperar o argumento da fiscalização de que inexistia Comissão formado pelos empregados, quando firmado o Programa da PLR. Destarte, a legislação específica acima transcrita é por demais enfática ao estabelecer que aludida verba poderá ser concedida de acordo com procedimento próprio com a participação de Comissão escolhida pelos empregados OU a partir de Acordo/Convenção Coletiva, não sendo obrigatória a existência de ambos atos, ao contrário do entendimento do fiscal autuante. *In casu*, havendo Acordo/Convenção Coletiva, desnecessária a participação de Comissão.

Nessa toada, não se pode cogitar na inclusão dos valores pagos pela recorrente aos funcionários a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que a contribuinte agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência, impondo seja decretada a improcedência do lançamento.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Divirjo do entendimento do ilustre conselheiro relator, quanto a dar provimento ao recurso em questão.

Neste sentido, entendo que razão não assiste ao recorrente para excluir da base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos à título de participação nos lucros e resultados tendo em vista o descumprimento dos preceitos contidos na Lei 10.101/2001.

Em primeiro lugar, entendo que o pagamento de participação nos lucros de forma desvinculada da remuneração do trabalho é norma constitucional de eficácia limitada. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem 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.

Para corroborar esse entendimento trago a baila texto do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, que em seu item 02, assim dispõe:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale destacar ainda, trecho do Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 que também aborda a mesma questão, senão vejamos:

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

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

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

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

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

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da

Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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.

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros uma vez que inexistia acordo específico entre a empresa e seus funcionários, por meio de comissão por eles escolhida, bem como falta de acordo prévio ao exercícios em que se baseavam os pagamentos. Ademais, ainda descreve a autoridade que não houve a fixação de “índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, além de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

§ 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:

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Conforme constante dos autos, o recorrente, procedeu a negociação da participação nos lucros com os empregados, contudo, tal negociação deu-se em data posterior a uma das parcelas pagas pela empresa notificada. Ou seja, não há nem mesmo como acatar o argumento trazido pelo ilustre relator de que o acordo tem que ser prévio ao pagamento: “Mais a mais, tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, nada mais coerente que o acordo firmado entre as partes e o conseqüente pagamento se dê posteriormente a apuração dos lucros

e/ou resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto.”.

NO caso, é possível identificar em cada exercício o pagamento de valores significativos, antes da realização de acordo, que acabavam sendo compensados quando da formalização do acordo.

Destaco abaixo as informações extraídas do relatório fiscal e dos autos que sustentam os argumentos aqui apontados para refutar os pontos atacados pelo recorrente.

Para a filial 0001, observa-se para os anos de 2002 a 2005, os seguintes pagamentos (para exemplificar descartei os pequenos valores, apenas para efeitos de ilustração).

EXERCÍCIO 2002	EXERCÍCIO 2003	EXERCÍCIO 2004
05/2002 – 7.178.034,71	05/2003 – 8.805.494,72	04/2004 – 1.065.181,57
09/2002 – 217.598,40	06/2003 – 123.342,73	05/2004 – 7.398.209,88
11/2002 – 4579.423,44	11/2003 – 4.267.314,95	11/2004 – 4.631.541,92
12/2002 – 109.100,00		12/2004 – 228.223,00

Para a filial 0002, observa-se para os anos de 2002 a 2005, os seguintes pagamentos (para exemplificar descartei os pequenos valores, apenas para efeitos de ilustração).

EXERCÍCIO 2002	EXERCÍCIO 2003	EXERCÍCIO 2004
05/2002 – 126.828,65	05/2003 – 226.568,22	05/2004 – 202.952,79
11/2002 – 435.034,44	11/2003 – 379.399,72	11/2004 – 550.270,00
12/2002 – 78.600,00		

Para a filial 0005, observa-se para os anos de 2002 a 2005, os seguintes pagamentos (para exemplificar descartei os pequenos valores, apenas para efeitos de ilustração).

EXERCÍCIO 2002	EXERCÍCIO 2003	EXERCÍCIO 2004
05/2002 – 554.875,47	05/2003 – 1.357.752,98	05/2004 – 1.625.418,08
11/2002 – 3.040.230,36	11/2003 – 2.907.751,09	11/2004 – 414.666,67
		12/2004 – 253.983,82

No RELATÓRIO FISCAL, páginas 87 a 90, a autoridade fiscal da análise dos documentos (acordos) apresentados pela empresa notificada, demonstrou de forma objetiva, a inexistência dos acordos, antes da realização de pagamentos. Por exemplo para filial

Sabará (os das demais filiais seguem a mesma linha de negociação, antecipação de pagamento e época de assinatura do acordo):

- *Termo aditivo à CCP – EXERCÍCIO 2002, assinada em 25/11/2002, sendo que foram realizados pagamentos a título de PLR em 05/2002 e 11/2002.*
- *Termo aditivo à CCP – EXERCÍCIO 2003, assinada em 18/11/2003, sendo que foram realizados pagamentos a título de PLR em 05/2003 e 11/2003.*
- *Termo aditivo à CCP – EXERCÍCIO 2005, assinada em 14/12/2004, sendo que foram realizados pagamentos a título de PLR em 05/2004 e 12/2004.*

Outro ponto que entendo pertinente, é que existem restrições ao pagamentos das participações dos empregados administrativos, por exemplo no termo aditivo, fl. 73, foi citado o “§ 4º As datas e valores constantes não se aplicam aos empregados nível administrativo (coord. Técnico, Técnico Assistente e Prof. Nível superior que receberão em 05/2003 (...)). Ou seja, existiam regras que acabavam por restringir determinados trabalhadores, sendo que a empresa não apresentou nenhum outro tipo de documento que respaldasse o pagamento de PLR a esses trabalhadores.

Os fundamentos descritos acima, são os mesmos para discordar do entendimento do relator de que a lei apenas exige acordo prévio ao pagamento. Novamente, entendo impraticável a adoção de tal entendimento, vez que a lei exige primeiramente, o estabelecimento do programa de participação nos lucros e resultados por meio de: “*Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (grifo nosso), ou Convenção ou acordo coletivo de trabalho.*” OU seja, entendo que o programa de participação para ter seus valores desvinculados devem ser previamente formalizados nos instrumentos descritos na forma estabelecida em lei.

Peço vênia ao ilustre relator para discordar também do seu entendimento de que a lei não exigiu a fixação de critérios. Pelo contrário, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

Neste ponto da análise dos acordos mesmo que firmados posteriormente ao pagamentos das antecipações, encontra-se como única regra o absentismo, ou seja, como pode ser aceito um critério pautado no que passou. Entendo que o critério adotado pela empresa apenas comprova que a ausência de critérios e acordos prévio não pode ser aceito, visto que no caso em questão o critério absentismo era estipulado praticamente no final do exercício.

Outro ponto, que ainda ousou discordar, diz respeito a periodicidade para pagamento.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto. No entanto, quanto a distribuição dos valores há de se observar o art. 3º da referida lei, senão vejamos:

A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade. (...)

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores à título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros em periodicidade acima da prevista em lei, o recorrente assumiu novamente o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. Ou seja, entendo que a legislação é bem clara em apontar a proibição, sendo que ao efetuar o pagamento em mais parcelas, independente se chamarmos, de antecipação, correção de distribuição, ou qualquer outra nomenclatura, feriu a empresa os preceitos legais.

Face o exposto e de tudo o que mais consta dos autos.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do recurso e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2009



ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA - Redatora Designada