



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

Processo n° 16151.001092/2010-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.941 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2014
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente RHODIA BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/09/2004

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. HIPÓTESES. ART. 146 DO CTN.

A vedação contida no artigo 146 do CTN somente ocorre se “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145).

Se o relatório fiscal e a decisão de primeira instância indicam os mesmos fundamentos de fato e de direito como base para o lançamento, não há que se falar em qualquer modificação de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. PERIODICIDADE.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei n° 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é

que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado, devendo o lançamento ser mantido somente quanto à terceira parcela relativa ao plano de Participação nos Lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva. Vencido na votação o conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender válido o lançamento como efetivado. Os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pela conclusões. Por voto de qualidade foi mantida a multa como aplicada com base no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, vencidos os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada até a competência 11/2008, devia ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96).

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 266/275), que bem resume o quanto consta dos autos:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de AI - Auto de Infração Debcad nº 37.285.401-0, lavrado em 24/05/2010, de contribuições devidas a Seguridade Social, correspondentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT, incidentes sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a legislação, no período de 02/2004, 03/2004 e 07/2004 a 09/2004, abrangendo matriz e filiais, no montante de R\$ 62.738,95 (sessenta e dois mil, setecentos e trinta e oito reais e noventa e cinco centavos), consolidado em 05/11/2008.

O presente processo resulta do desmembramento do AI - Auto de Infração Debcad nº 37.160.399-4, lavrado em 27/11/2008, que continha originalmente, além das referidas contribuições (Levantamento PL2 - Distrib. Lucros Encargos SAT), aquelas correspondentes à parte patronal, incidentes sobre os valores pagos a título de PLR em desacordo com a legislação (Levantamento PL1 - Distrib. Lucros Encargos Empresa).

O desmembramento foi efetuado através da transferência do crédito previdenciário relativo ao SAT (levantamento PL2 - Distrib. Lucros Encargos SAT), para o presente Auto de Infração (Debcad nº 37.285.401-0), tendo em vista as informações prestadas pela fiscalização no Relatório Fiscal do AI nº 37.160.399-4 em relação à Ação Ordinária nº 2001.61.00.008928-4, impetrada pela empresa pleiteando a suspensão da exigibilidade do SAT ou redução da alíquota, cumulada com repetição de indébito, e a verificação, conforme tela de consulta extraída do sítio do Tribunal Regional Federal da 3.Região de que a mesma não transitou em julgado.

Integram o processo os seguintes documentos:

- Representação nº 278/2010, fls. 01;
- TEDE - Termo de Desmembramento, fls. 02;
- DD - Discriminativo do Débito, fls. 03/05;

- *FLD — Fundamentos Legais do Débito, fls. 06/07;*
- *Cópia de inteiro teor relativa ao Processo Principal - AI n° 37.160.399-4, fls. 08/256.*

O Relatório Fiscal referente ao AI n° 37.160.399-4 anexado às fls.146/168, informa, em síntese, que:

Da verificação dos documentos apresentados

- *Na auditoria fiscal foi examinada a rubrica PLR - Participação nos Lucros ou Resultados, disciplinada pelo artigo 2º, incisos I e II, da Lei n° 10.101/2000. Assim, foi necessário examinar os procedimentos adotados pela empresa e pela comissão de representantes dos trabalhadores, para o estabelecimento dos mecanismos de aferição, periodicidade da distribuição, vigência do acordo, tudo formalizado através dos instrumentos próprios determinados pela legislação citada;*
- *Observou-se que a formalização dos diversos acordos no período de 2003 a 2005 processou-se de acordo com as regras estabelecidas pelos documentos apresentados (Termos de Acordos Coletivos), ressaltando-se todavia que a sua operacionalização **não observou em relação ao ano de 2004, as regras relativas à periodicidade de distribuição dos lucros ou resultados acordadas, uma vez que se constatou nesse período, ter ocorrido o pagamento ao mesmo empregado, de parcelas do PLR em número superior a 2 (duas) no mesmo ano civil, contrariando, assim, os dispositivos da Lei n° 10.101/00, art. 3º, § 2º, conforme item "Demonstrativo que relaciona as parcelas do PLR, empregado por empregado, pagas em desacordo com a legislação 10.101/2000, art. 3º, §2º";***
- *A empresa procedeu à formalização dos acordos firmados pelos respectivos sindicatos, **em relação aos anos de 2003 a 2005**, atentando-se, em todos eles, para a cláusula atinente à periodicidade no pagamento do PLR. **O pagamento seria efetuado em duas parcelas**, a saber: **a) Adiantamento Parcial**, com valor fixo ou porcentagem sobre uma fórmula estabelecida pela empresa e **b) pagamento do Saldo do Prêmio Final**, após apuração final do valor do prêmio, descontado o Adiantamento Parcial. As datas dos pagamentos variam nos acordos firmados nas unidades da empresa.*
- *Os acordos firmados no período de 2003 a 2005 procuraram respeitar a cláusula relativa à periodicidade na distribuição do PLR, consoante os prazos fixados através do art. 3º, §2º, da Lei n° 10.101/00. Todavia, constatou-se que a operacionalização nos pagamentos deu-se, em diversos casos, de forma diversa daquela acordada entre as partes, processando-se os respectivos pagamentos nesses casos, à margem dos limites fixados pela referida lei;*
- *Qualquer outra forma de distribuição de PLR em situação diversa daquela estabelecida pelo art. 3º, § 2º, da Lei n° 10.101/00 encontra-se em desacordo com as normas aplicáveis, perdendo em consequência, a condição de rubrica não sujeita à incidência de encargos trabalhistas;*

Da apuração dos casos de distribuição de PLR ao mesmo empregado em situações diversas daquelas estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000

Consoante o Demonstrativo das Parcelas do PLR Pagas em Desacordo com a Lei nº 10.101/00, art. 3.º, § 2º, obtidas diretamente das folhas de pagamento (rubricas códigos 0040 e 3040), observa-se que os casos identificados como fatos geradores de obrigações previdenciárias são todos relativos ao ano de 2004, achando-se os beneficiários pelo PLR relacionados por ordem alfabética, o estabelecimento ao qual acha-se ligado o beneficiário, a periodicidade da distribuição (competência), o nome do beneficiário, a matrícula NIT, o código da rubrica (0040 e 3040), e o valor da parcela do PLR.

A rubrica codificada sob nº 0040 representa o valor do saldo de PLR pago no início do ano seguinte àquele em que foi celebrado o Acordo Coletivo, enquanto que a rubrica 3040 representa o valor de adiantamento de PLR referente ao Acordo Coletivo assinado no ano em curso.

Da apuração dos fatos geradores de obrigações previdenciárias demonstrados por competência e totalizados por estabelecimento

A apuração dos fatos geradores de obrigações previdenciárias fez-se por competência, incluído em cada uma delas todos os estabelecimentos nos quais foi registrada a distribuição de lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/00, art. 3º sujeitando-se o PLR (rubricas 0040 e 3040) à tributação na forma disposta no art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.

Da eficácia da decisão judicial que indeferiu o pedido de suspensão da exigibilidade do SAT ou redução da alíquota cumulada com repetição de indébito objeto do processo nº 2001.61.00.008928-4

- O sujeito passivo ingressou em 28/03/2001, com Ação Ordinária pleiteando a declaração de inexigibilidade de crédito tributário, cumulada com repetição de indébito e pedido de tutela antecipada, relativas ao SAT;
- Em decisão de primeira instância, formalizada no Processo 2001.61.00.008928-4, através do Juízo da 5º Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo, em 22/07/2002 foi proferida a sentença, indeferindo o pedido de antecipação de tutela, e assegurando o recolhimento do SAT pela alíquota mínima de 1,0%, assim como a compensação dos valores de SAT recolhidos acima deste percentual;
- Posteriormente, em instância superior, a sentença foi reformada, através de Acórdão de 16/02/2004, proferido pela Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, ao rejeitar a tese da suspensão da exigibilidade ou redução de alíquota, assim como do pedido de compensação de valores recolhidos a esse título;

- Diante disso, foi dado provimento ao recurso do INSS, restituindo-se ao sujeito ativo da obrigação, a competência para exigir a contribuição do SAT, de acordo com o grau de risco das atividades desenvolvidas pela empresa;
- Considerando-se a eficácia da Decisão Judicial contida na sentença, esta deverá ser cumprida, de sorte a desconhecer os efeitos da decisão administrativa do Processo 35464.002174/2006-38, ainda pendente de recurso junto ao 2º Conselho de Contribuintes;
- Com relação ao recurso protocolado em 30/06/2006, junto ao CRPS - Conselho de Recursos da Previdência Social, sob nº 35464.002174/2006-38, o referido processo encontra-se atualmente no 2º Conselho de Contribuintes, conforme tela de consulta aos dados do processo;
- Todavia, há de se considerar que a matéria objeto da consulta na órbita administrativa, embora ainda pendente de decisão, fica prejudicada, tendo em vista a decisão judicial de mérito, contida na sentença proferida pela Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, ao rejeitar a tese de suspensão da exigibilidade ou redução de alíquota, como também do pedido de compensação de valores recolhidos a esse título;
- Procedida a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais, face à verificação e apuração de fatos nessa ação fiscal que, EM TESE, configuram a prática de ilícito previsto na legislação previdenciária e penal.

DA IMPUGNAÇÃO

Às fls. 205/225 foi anexada a impugnação interposta pelo contribuinte contra o AI nº 37.160.399-4 (...)

(...)

DO DESMEMBRAMENTO

O contribuinte foi cientificado do desmembramento do Auto de Infração Debcad nº 37.160.399-4 e da emissão do presente AI em 19/07/2010, através da Comunicação nº 733, de 08/07/2010, fls. 260, acompanhada dos seguintes anexos:

Referentes ao AI Debcad nº 37.160.399-4:

TETRA - Termo de Transferência, DADD - Discriminativo Analítico do Débito Desmembrado, e FLD - Fundamentos Legais do Débito

Referentes ao AI Debcad nº 37.285.401-0:

TEDE - Termo de Desmembramento, DD - Discriminativo do Débito e FLD - Fundamentos Legais do Débito.

Não consta dos autos qualquer manifestação do contribuinte após ciência dos referidos documentos.

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 376/406, no qual alega, em apertada síntese, que:

* A Participação nos Lucros e/ou Resultados sequer é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados, de sorte que não incidem contribuições previdenciárias;

* As regras legais mínimas e os parâmetros para a formatação e formalização dos programas foram respeitados pela recorrente. A legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade);

* Quanto ao PLR de 2003, teria sido respeitada a semestralidade mínima exigida quanto ao pagamento das duas parcelas referentes ao saldo do prêmio final (portanto, adiantamento e duas parcelas do saldo). Aduz que pagou as verbas referentes ao PLR de 2003 em antecipações e complementos, sendo que a antecipação foi paga em parcela no próprio ano de 2003 e o complemento foi pago em duas parcelas, sendo a primeira paga em janeiro de 2004 e a segunda em julho de 2004, respeitando-se o requisito da semestralidade;

* Afirma que a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única);

* Não teria havido descumprimento das cláusulas do acordo de PLR de 2003, pois não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única parcela. Entende que o acordo dispõe apenas que o pagamento fosse feito mediante antecipação e complemento, sem mencionar que seria apenas uma parcela de antecipação ou complemento;

* Não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. Qualquer descumprimento das regras do acordo do PLR geraria conseqüências apenas de ordem trabalhista;

* Apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação. Assim, é indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003;

* Seria equivocado o desmembramento dos valores exigidos a título de SAT/RAT em razão da propositura da Ação Ordinária nº 2001.61.00.008928-4, na qual a recorrente pleiteia a suspensão da exigibilidade do SAT ou a redução da alíquota, pois as discussões tem escopos distintos (natureza jurídica dos pagamentos x inconstitucionalidade da contribuição), de sorte que não há que se falar em concomitância entre a discussão administrativa e a judicial. Também seria equivocado o posicionamento do julgador *a quo* no sentido de que os valores desmembrados não estariam com a exigibilidade suspensa, pois, se os valores foram transferidos, não poderia ter analisado a exigibilidade de tais créditos.

Ao final requer seja reformada a decisão de primeira instância, com o conseqüente cancelamento dos créditos previdenciários. Sucessivamente, requer o cancelamento do Auto de Infração em relação à primeira parcela do complemento do Acordo de 2003 paga pela recorrente em janeiro de 2004 e em relação à parcela da antecipação do Acordo de 2004 paga em agosto de 2004, mantendo-se apenas a exigência da contribuição previdenciária quanto à segunda parcela do complemento do Acordo do ano de 2003, paga pela recorrente em julho de 2004.

Distribuídos os autos ao Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério, este julgou-se impedido para atuar no processo, nos termos do artigo 42 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual os autos foram submetidos a novo sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.

Como bem apontado na decisão de primeiro grau, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

Constituição Federal:

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:***

(destaques nossos)

Sustenta a autoridade fiscal e a decisão *a quo* que a recorrente não observou, em relação ao ano de 2004, as regras relativas à periodicidade de distribuição dos lucros ou resultados acordadas, uma vez que se constatou nesse período, ter ocorrido o pagamento ao mesmo empregado, de parcelas do PLR em número superior a 2 (duas) no mesmo ano civil, contrariando, assim, os dispositivos da Lei nº 10.101/00, art. 3º, § 2º.

Por outro lado, defende a recorrente que (i) a PLR não é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados, de sorte que não incidem contribuições previdenciárias. Também alega que (ii) a legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade). Sustenta ainda que (iii) a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única). Assevera, outrossim, que (iv) não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única parcela. Ainda quanto à PLR, aduz que (v) não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. Por fim, aduz que (vi) apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação, sendo indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003.

Quanto ao primeiro argumento da recorrente, no sentido de que (i) a PLR não é paga de forma habitual e tampouco representa contraprestação pelos serviços prestados, mesmo em caso de descumprimento dos requisitos legais ou do plano acordado, entendemos que, em razão da clareza do texto constitucional, que condiciona a desvinculação da parcela da remuneração aos termos da lei, qualquer ofensa aos condicionamentos normativos tem o condão de desnaturar seus pagamentos.

E isso ocorre até porque a regra é a integração de todas as parcelas pagas à remuneração. É só estarmos atentos ao conceito de salário-de-contribuição: artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91. Portanto, a exceção é a desvinculação e, a regra, a vinculação do pagamento à remuneração.

De toda sorte, por mais evidente que seja, cumpre ressaltar o caráter contraprestacional dos pagamentos ou dos planos desnaturados. Como cediço, o trabalhador só recebe os pagamentos porque estava prestando serviços. Assim, estabelece-se uma relação de troca (trabalho contra remuneração), sendo o pagamento uma contraprestação. Ainda que não importe ao presente caso, exceção seja feita às hipóteses de interrupção do contrato de trabalho, quando há retribuição, “não só pelos serviços prestados, mas pelo fato de se encontrar à disposição” do empregador, por força do contrato de trabalho, conforme nos ensina Alice Monteiro de Barros (*Curso de direito do trabalho*. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 591).

Quanto à habitualidade, cumpre ressaltar que estamos tratando de segurados empregados, cuja habitualidade na percepção da remuneração é ínsita. Ademais, especificamente quanto à rubrica em comento, foram analisados os anos de 2003 a 2005 e em todo este períodos estipulou-se o pagamento habitual da PLR. Destarte, inequívoco o caráter habitual.

Como não poderia deixar de ser, o STJ vem atribuindo natureza remuneratória à PLR paga em desacordo com a lei:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ESPECIAL. EFEITO SUSPENSIVO. IMPOSSIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA.

1. Em circunstâncias excepcionais, admite-se a concessão de efeito suspensivo a recurso especial por meio de medida cautelar inominada, quando satisfeitos concomitantemente os requisitos fumus boni iuris e periculum in mora.

2. A probabilidade de êxito do recurso especial deve ser verificada na medida cautelar, ainda que de modo superficial. Assim, não comprovado de plano a fumaça do bom direito apta a viabilizar o deferimento da medida de urgência, é de rigor o seu indeferimento.

3. Na hipótese, o fumus boni iures não foi demonstrado, isto porque as empresas não se submetem à incidência da contribuição previdenciária se a distribuição de lucros e resultados for realizada na forma da lei.

4. "O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses" (REsp

496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A mera alegação de receio de dano irreparável ou de difícil reparação não é, isoladamente, suficiente para a concessão da tutela cautelar. Não basta a existência de receio estritamente subjetivo, pois deve referir-se a uma situação objetiva, baseada em fatos concretos - situação que não identifique nos autos.

Medida cautelar improcedente. Prejudicado o agravo regimental.

(MC 20.790/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/08/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Omissa o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Recurso especial provido.

(REsp 1264410/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2012, DJe 11/05/2012)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.

1. *A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.*

2. *A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.*

3. *Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.*

4. *Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.*

5. *Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.*

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)

(sempre destaques nossos)

Portanto, não merecem guarida, nesses aspectos, os argumentos da recorrente.

Quanto à insólita construção de que (ii) a legislação permitiria haver uma única antecipação e um único complemento de pagamento (duas vezes no mesmo ano civil), mas que cada antecipação ou complemento poderia ser pago em prestações, desde que em intervalo não inferior a seis meses (semestralidade), ressaltamos que o parágrafo segundo do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, na redação da época do fato gerador, trazia vedação ao pagamento em mais de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a semestre civil, sem distinguir entre antecipação ou complemento. Assim, como a diferenciação proposta pela recorrente não encontra apoio na redação do dispositivo, não há como acatar a interpretação proposta.

Sustenta ainda a recorrente que (iii) a decisão de primeira instância trouxe novo critério jurídico, pois o lançamento teria por base o descumprimento da legislação (três parcelas pagas em 2004) e o decisório o descumprimento do acordo coletivo quanto à periodicidade (prêmio final em parcela única).

Em sua argumentação, a recorrente esquece-se que, no caso em comento, o descumprimento da legislação é corolário do descumprimento do acordo coletivo, de sorte que ambos os fundamentos são faces de uma mesma moeda.

Ademais, quanto ao sentido e alcance do artigo 146 do CTN, cumpre salientar que a alteração de critério jurídico somente pode se referir à situação em que “a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” ou “quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Machado, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 145).

No caso, não houve nenhum dos dois cenários. Tanto o Relatório Fiscal quando o acórdão da DRJ indicaram os mesmos fundamentos de fato e de direito que embasam o lançamento, tendo como fatos centrais o descumprimento do acordo coletivo quanto ao pagamento do prêmio final em parcela única e, conseqüentemente, o pagamento de três parcelas em um mesmo ano. Como fundamento de direito, da mesma forma, a autoridade fiscal e a autoridade julgadora apontam o descumprimento do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. Assim, não há que se falar em qualquer mudança de interpretação e, conseqüentemente, de critério jurídico.

Assevera, outrossim, que (iv) não há no acordo qualquer cláusula que exija o pagamento do complemento em uma única parcela. Não é verdade. Os acordos previram sim prazos para o pagamento do complemento / saldo do prêmio final (20 de janeiro de 2004 para a Unidade Paulínia e fevereiro de 2004 para a Unidade Cubatão e Central). Ademais, consideramos tal fato de menor importância, pois o descumprimento da legislação pode ocorrer com ou sem o descumprimento do acordo coletivo, como já ressaltado.

Ainda quanto à PLR, aduz que (v) não compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais analisar o cumprimento das cláusulas de acordos de PLR. De novo reafirmamos que o que está em debate é o descumprimento da legislação, ainda que este descumprimento seja corolário do desrespeito aos termos do acordo coletivo.

Outrossim, é evidente a impertinência do argumento da recorrente. Se a Lei nº 10.101/2000 estabelece dentre os requisitos para a incidência da norma isentiva que a PLR seja estabelecida em convenção ou acordo coletivo (art. 2º, I), determinando inclusive os seus contornos (artigo 2º, § 1º), como pode a recorrente afirmar que ao Fisco e ao CARF não cabe analisar o cumprimento ou não do acordo coletivo? Fosse assim, bastaria ter um acordo ou convenção coletiva estabelecendo o pagamento de PLR nos termos da lei, independentemente do que ocorresse na prática.

Por fim, aduz que (vi) apenas a parcela paga em julho de 2004 é que poderia ser tida como excedente dos termos da legislação, sendo indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), pois refere-se à antecipação dos pagamentos do PLR de 2004 e não de 2003. Assim, o objeto da discórdia cinge-se à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os pagamentos a título de **Participação nos Lucros, vez que efetuados em três ocasiões durante um mesmo ano civil.**

Conforme descrito no Relatório Fiscal, especificamente às fls. 145, “os **acordos firmados** entre sindicatos e empresa no período de 2003 a 2005. procuraram respeitar a cláusula relativa à **periodicidade na distribuição** do PLR, consoante os prazos fixados através do art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000. Todavia constatou-se que a **operacionalização** nos pagamentos deu-se em diversos casos, de forma diversa daquela acordada entre as partes (...).”

Nesse sentido, pode-se afirmar que os planos de participação nos lucros respeitaram os limites legais, mas a sua execução se deu de forma indevida, em diversos casos. Aqui, portanto, é preciso fazer uma distinção entre a formulação do plano e a sua execução. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros. Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e a periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, não é este o caso dos autos em que o desarranjo ocorreu somente na execução do plano.

Como bem aponta o acórdão de origem, a Lei nº 10.101/00, em seu art. 3º, § 2º, estabelecia, na redação vigente à época do fato gerador, que “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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil”, sem definir se esta periodicidade seria considerada para cada acordo de PLR celebrado entre a empresa e seus empregados. Na linha do que foi afirmado acima, entendemos que o descumprimento deste dispositivo desnatura o plano se contido em sua formulação, mas vicia apenas o pagamento se a pecha referir-se à execução do plano. Isto porque o plano pode ser considerado válido, mas o pagamento em desacordo não. Assim, os pagamentos que respeitarem o plano que está de acordo com a lei, podem ser considerados isentos de contribuição previdenciária, mas os pagamentos que, por desrespeitarem o plano, estiverem em desacordo com a lei, devem sofrer a incidência do referido tributo.

Portanto, o lançamento somente deve ser mantido quanto à terceira parcela relativa ao plano de participação nos lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, que além de ter recebido o complemento relativo ao plano de 2003 em duas parcelas, recebeu ainda o adiantamento do plano de 2004 em outras duas parcelas, de sorte que a segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 não está coberta pela norma isentiva.

Ação Judicial. Afirma a recorrente que seria equivocado o desmembramento dos valores exigidos a título de SAT/RAT em razão da propositura da Ação Ordinária nº 2001.61.00.008928-4, na qual a recorrente pleiteia a suspensão da exigibilidade do SAT ou a redução da alíquota, pois as discussões tem escopos distintos (natureza jurídica dos pagamentos x inconstitucionalidade da contribuição), de sorte que não há que se falar em **concomitância entre a discussão administrativa e a judicial.** Também seria equivocado o

posicionamento do julgador *a quo* no sentido de que os valores desmembrados não estariam com a exigibilidade suspensa.

Não é verdade que o desmembramento procedido tenha sido equivocado. Nos termos do Decreto nº 70.235/72, em especial artigos 62 e 21, § 1º, é de bom alvitre que se proceda ao desmembramento da matéria objeto de discussão judicial, não só pela questão da concomitância de esferas, referida pela recorrente, mas também porque é necessário para o cumprimento de decisões proferidas nos autos em juízo, em seus exatos limites. Destarte, procedeu com zelo e acerto a autoridade julgadora ao requerer o desmembramento.

Especificamente quanto à existência de concomitância de esferas, assiste razão à recorrente em afirmar que as discussões tem escopos distintos (natureza jurídica dos pagamentos x inconstitucionalidade da contribuição). Aliás, a autoridade julgadora não se posicionou propriamente em sentido contrário, tanto que conheceu da impugnação da recorrente e julgou-a, tendo, inclusive, sido oportunizada a apresentação de recurso voluntário. Em verdade, o decisório, ao afirmar que as contribuições “não se encontram com a exigibilidade suspensa, nem tampouco foram impugnadas pela empresa, e terão regularmente processados os atos executórios de cobrança”, está se referindo à inexistência de decisão judicial que suspendesse a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, V, do CTN) e à inexistência de discussão, na esfera administrativa, sobre a exigibilidade da contribuição ao SAT e a respectiva alíquota. Destarte, em que pese o acerto da argumentação da recorrente, nada há que ser alterado na decisão *a quo*, apenas esclarecido.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o lançamento ser mantido somente quanto à terceira parcela relativa ao plano de participação nos lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator