



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

Processo nº 16327.720037/2011-76
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.731 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente BANCO ABN AMRO REAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que o pagamento do vale transporte em pecúnia não retira o caráter indenizatório da verba. Súmula 60 da AGU, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL NO MOMENTO DAS NEGOCIAÇÕES.

Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, deve ser assegurado que haja participação do representante sindical durante as tratativas, em conformidade com o art. 2º, inciso I da Lei 10.101/2000 e como forma de contribuir para que a finalidade de melhoria das relações entre capital e trabalho seja atingida.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.

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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. VALOR SUPERIOR A DOZE SALÁRIOS MENSIS. CARÁTER SUBSTITUTIVO DESTE VEDADO PELA NORMA REGULAMENTADORA.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração,

portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FORA DO PERÍODO PREVISTO EM LEI.

O § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00 determina que é proibido o pagamento de antecipação ou distribuição de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela contrariam o disposto na Lei nº 10.101/00 e, portanto, ficam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

MULTA. RETROATIVIDADE.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio transporte, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, na questão da ausência de representação da empresa, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido a ausência de prova sobre a participação do sindicato, nas atas de ajustes do plano, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, devido ao caráter substitutivo da remuneração, no que se refere à PLR, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso, devido à ausência de regras claras e objetivas das regras adjetivas, referentes aos no que se refere à PLR, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; III) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de reunião de fixação de metas, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que negavam provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de manter no lançamento apenas os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros que negava provimento ao recurso nesta questão e Damião Cordeiro de Moraes que dava provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete e Marcelo, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Mauro José Silva. Sustentação oral: Luiz Eduardo de C. Giroto. OAB: 124.071/SP.

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 20/02/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 06/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.720037/2011-76
Acórdão n.º **2301-003.731**

S2-C3T1
Fl. 3

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem por objeto os seguintes autos de infrações sob as seguintes rubricas:

- i) **Debcad nº 37.296.6195** - lançamento das contribuições devidas pela empresa (quota patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GIILRAT) no valor total de R\$ 99.380.970,44 (noventa e nove milhões, trezentos e oitenta mil, novecentos e setenta reais e quarenta e quatro centavos), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” e “Vale Transporte”, ambas em desacordo com as respectivas legislações específicas, nas competências 01/2006 a 12/2006;
- ii) **Debcad nº 37.296.6209** - lançamento das contribuições devidas pela empresa e destinadas ao FNDE (Salário Educação) no valor de R\$ 10.572.443,71 (dez milhões, quinhentos e setenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” e “Vale Transporte”, ambas em desacordo com as respectivas legislações específicas, nas competências 01/2006 a 12/2006;
- iii) **Debcad nº 37.296.6217** - lançamento das contribuições devidas pela empresa e destinadas ao INCRA no valor de R\$ 845.795,53 (oitocentos e quarenta e cinco mil, setecentos e noventa e cinco reais e cinquenta e três centavos), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” e “Vale Transporte”, ambas em desacordo com as respectivas legislações específicas, nas competências 01/2006 a 12/2006; e
- iv) **Debcad nº 37.296.6225** - lançamento de multa por ter o Contribuinte apresentado as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP – do período 01/2006 a 12/2006, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, totalizando R\$ 914.142,00 (novecentos e quatorze mil, cento e quarenta e dois reais).

Fundamentando a lavratura dos relacionados autos de infração, a D. Autoridade fiscal informa, em relação ao PLR, que:

- a) *“4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as remunerações pagas aos segurados a propósito de “Participação nos Lucros ou Resultados” e “Vale Transporte”, ambas em desacordo com a*

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 06/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

legislação específica, sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Sociais.”;

- b) *“4.2 Foram examinados, durante a auditoria fiscal, documentos tais como Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, Guias da Previdência Social – GPS, Convenções e Acordos Coletivos, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIPF.”*
- c) *“4.3 Os valores apurados de Participação nos Lucros ou Resultados foram obtidos de dados constantes em planilhas (formato excel), fornecidas pela empresa ora notificada por meio de arquivos em meio magnético (CD), entregues em 13 de dezembro de 2010, cujo Código de Identificação Geral – CIGA, do Sistema de Validação de Arquivos – SVA, é 89°5b55c-cb88f9f5-09ce2726-7cfo6ed6. Tais dados foram extraídos e confirmados a partir da contabilidade (extratos) e das folhas de pagamento do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos magnéticos com leiaute ADE/15 – Sistema Integrado de Coleta – SINCO (Contabilidade) e Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD (folhas de pagamento), respectivamente em 19 e 21 de julho de 2010, com CIGA n° 60374854-ed2b5c5f-ad750709-9fb3baaf (extratos da contabilidade) e n° 17624d36-d9027b8c-72f52e92-5923c522 (folhas de pagamento dos empregados).”;*
- d) *“4.4 Os montantes de Vale Transporte, por sua vez, foram extraídos e confirmados a partir da contabilidade (extratos) e das folhas de pagamento do sujeito passivo, entregues na forma e datas contidas no item anterior.”;*
- e) *5.11 Destarte, a Participação nos Lucros ou Resultados, como prevista constitucionalmente, é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando, portanto, o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.”;*
- f) *“5.12 A regulamentação deu-se com a edição da Medida Provisória n° 794, de 29 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, as quais foram finalmente convertidas na Lei n° 10.101, de 19 de dezembro 2000, que disciplina a PLR da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da remuneração ocorra, ad litteram.”;*
- g) *“5.15 A Participação nos Lucros ou Resultados do Banco ABN Amro Real S.A., cujos pagamentos ocorreram durante o exercício de 2006, é regida pelo Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN AMRO, assinado em 11 de junho 2001, tendo como partes, de um lado o Banco ABN AMRO Real S.A. e de outro seus empregados. Tal acordo possui vigência retroativa a 1° de janeiro de 2001 e prazo de vigência de 24 (vinte e quatro meses). Todavia, o Parágrafo Único, da Cláusula Décimo, dispõe que enquanto inexistir novo plano de PPR que*

substitua o celebrado em 2001, este último será contínua e automaticamente prorrogado a cada ano.”

- h) *“5.22 No caso em apreço, não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve a comprovação do Registro e Arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria.”;*
- i) *5.23 Apesar de reiteradamente intimado a exibir comprovação da participação do sindicato nas negociações, bem como o Registro e o Arquivamento do acordo na entidade sindical, através dos Termos de Intimação nº 2, de 17.07.09; nº 3, de 16.09.09; nº 4, de 4.11.09; nº 6, de 22.12.09; nº 7, de 22.02.10; 08, de 19.04.10 e nº 09, de 16.06.10, o banco não apresentou qualquer documentação.”;*
- j) *“5.28 Juntamente ao instrumento de negociação, sendo partes integrantes deste, foram apresentados três anexos. O Anexo I – PPR Quantidade de Unidades – exibe uma tabela que expressa as quantidades mínimas de unidades a serem distribuídas em face ao alcance das metas e à forma de apuração dos valores, bem como um exemplo. No entanto, em nenhum momento o anexo traz tais as metas, nem os critérios de avaliação. O texto aponta ainda a existência de uma avaliação de desempenho quantitativa e qualificativa, mas não traz as regras a serem utilizadas, nem o modelo básico dessas avaliações.”*
- k) *“5.34 No presente caso não há a presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas. Não são fixadas as metas a serem atingidas para que haja conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para o recebimento da PLR, não é descrito o processo de avaliação e nem são apresentados os formulários que embasarão tal processo. É apenas citada a existência de metas pré-estabelecidas para cada área, bem como de uma avaliação quantitativa e qualificativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado.”*

No que tange ao Vale Transporte, salienta que:

- a) *“6.16 No caso em tela foram encontrados pagamentos em dinheiro a título de Vale Transporte nas rubricas nº 0110 (Vlr debitado em c/c), nº 0209 (Vale Transporte), nº 0210 (Dif. Vale Transporte) e nº 0596 (Dif. Vale Transporte Empresa) das Folhas de Pagamento do banco, os quais foram confirmados pela escrituração realizada na conta nº 73750 (Desp. Vale Transporte). Os valores líquidos, retirados das Folhas de Pagamento e totalizados mensalmente, encontram-se apontados no Anexo IV – Vale Transporte 2006.”*

Devidamente notificada, a Recorrente opôs impugnação alegando, basicamente, que (i) o seu programa de participação nos lucros ou resultados cumpre regularmente os requisitos legais, instituído por acordos coletivos assinados pela comissão dos empregados, representante sindical e da empresa, onde foram estabelecidas regras claras e objetivas para ao pagamento dos benefícios; (ii) o fornecimento em dinheiro de vale transporte não descaracterizaria a natureza do pagamento dessa verba, a ponto de transformá-la em salário.

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 20/02/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 06/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação, mantendo-se, dessa forma, o lançamento integralmente no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

Vale transporte em pecúnia

Segundo a D. Fiscalização, o lançamento das contribuições previdenciárias seriam devidas, uma vez que a alínea f, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela recebida a título de vale transporte apenas na forma do artigo 1º da Lei nº 7.418/85.

Contudo, tal entendimento não pode prevalecer, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Ademais, a não aceitação do fornecimento do vale transporte em dinheiro caracterizaria a negação do curso legal da moeda. Cito o precedente do Pretório Excelso:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

É importante ressaltar que a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, a qual instituiu o Regimento Interno desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi alterado pela Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010, a qual incluiu o artigo 62-A, segundo o qual devem ser observadas nos julgamentos desse Conselho as decisões definitivas de mérito do Pretório Excelso, proferidas na sistemática da repercussão geral, bem como as do C. Superior Tribunal de Justiça, na forma de recurso repetitivo.

O que se extrai dessas alterações é que esse Conselho valha-se, em suas decisões, daquelas já tomadas pelo Poder Judiciário e que consolidaram seu entendimento final sobre a matéria, pois no sistema jurídico brasileiro esse é o único órgão competente para “dizer o direito” com foros de definitividade. É certo que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não julgou a questão ora posta em julgamento na forma de repercussão geral.

É medida, pois, que se impõe reconhecer que essa temática já está superada no âmbito do Poder Judiciário, cabendo-nos, pelos princípios que regem a administração pública, tais como legalidade, moralidade e eficiência (artigo 37 caput da Constituição Federal) aplicá-la.

Por essas razões, inclusive, que a AGU editou a Súmula 60, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.

Diante desse panorama jurídico, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária em decorrência do pagamento de vale transporte em dinheiro.

Participação nos Lucros e Resultados – Lei nº 10.101/00

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, desvinculando-a, nos termos da lei regulamentadora, expressamente da remuneração e, portanto, 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;"

Muito se discute acerca das qualidades da norma imunizante do dispositivo supra, isto é, se de eficácia plena e com aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e dependente de lei que talhe os requisitos para a sua fruição.

Até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que o dispositivo constitucional supra depende, para sua aplicabilidade, de lei que o regulamente. É o que se vê nos julgados abaixo:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 505597 AgR-AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-08 PP-01391)”

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.(RE 393764 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-01971 RTJ VOL-00209-02 PP-00864)”

“EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições

previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.(RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221)"

Não obstante os precedentes ora colacionados o Augusto Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário nº 569.441/RS, reconheceu a densidade constitucional da matéria e sua repercussão geral, submetendo o caso a julgamento pelo Plenário, de modo a dar contornos definitivos acerca da interpretação do inciso XI, do artigo 7º da Constituição.

A legislação tributária, ao tratar da matéria, impôs condição 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 para ou creditada de acordo com a lei específica."

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória 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 vivência 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 Medida Provisória retro foi convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 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 sindical 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."

Como se extrai da legislação existem alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias, quais sejam, exemplificativamente:

i) negociação entre empresa e empregados, representados por suas respectivas comissões mediante acordo, com a participação do representante do sindicato da categoria, ou mediante acordo ou convenção coletiva;

ii) no acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva deverá conter regras claras e objetivas, isto é, do conhecimento de todos, quanto à forma de atingimento das metas, índices de produtividade, lucratividade, etc. (regras substantivas), e conter mecanismos de aferição de como esses valores serão apurados;

iii) dada a predileção normativa para a livre negociação entre empresa e empregados, podem ser adotados os critérios de antemão exemplificados nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º ou outros de interesse das partes;

iv) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

v) a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

vi) os pagamentos a esse título não podem ser efetuados em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes ao ano.

Importante registrar que, por um lado, se a empresa instituir a participação nos lucros ou resultados deverá atender a todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101/00, por outro, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, em seus julgados, privilegiando a interpretação normativa no sentido da liberdade de negociação entre as partes envolvidas e da atenção ao cumprimento dos requisitos que expressamente constem da lei de regência. Nesse sentido destaco voto do Conselheiro Elias Sampaio Freire, condutor do Acórdão nº 9202-00.503:

“Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, 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 a 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 obrigatoriedade 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.

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.

Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal.”

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimento dos requisitos legais:

- a) não ficou comprovado o poder de representação dos integrantes da comissão de representantes da empresa;
- b) assinatura genérica do sindicato;
- c) ausência de comprovação de arquivamento na entidade;
- d) ausência de regras claras e objetivas;
- e) divergência nos valores pagos aos empregados, sendo que alguns variaram entre 13,45% a 88,79% dos seus salários nominais enquanto outros ficaram entre 103,64% a 371,60%; e
- f) pagamentos de PRL em 2006 em periodicidade inferior àquela prevista no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00.

Seguindo a linha de raciocínio entendemos que prevalece o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito nela não previsto.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 2803-00.254:

“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou.”

Posição essa que vem encontrando ressonância nesse Conselho, conforme se vê do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão nº 2401-00.828:

“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”

Dessa forma, entendo que não podem constituir como desrespeito à Lei nº 10.101/00 os itens “a”, “b” e “e” acima descritos, já que não se configuram como requisitos exigidos para a validade do Plano.

Fato é que do acordo de PLR anexo verifica-se a identificação e assinatura dos representantes da empresa, bem como do representante do Sindicato. Ademais, não exige a Lei nº 10.101/01 que todos os empregados recebam a PLR de maneira uniforme e equânime, até porque o contrário implicaria em ofensa ao seu espírito que procura permitir que o empregado que mais contribuiu para o atingimento de resultado ou meta também seja agraciado com maior participação. Nesse sentido o Acórdão 205-01.331:

“ (...) a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. 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”

No tocante ao arquivamento do acordo de PLR no Sindicato da categoria verifico que em todas as suas páginas foi apostado carimbo de “Recebido”, o que a meu ver satisfaz integralmente o requisito do § 2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Aponta o relato fiscal que o acordo de PLR não contém regras claras e objetivas. Assim expõe:

“Da leitura direta da Cartilha nota-se de pronto a não existência no acordo de PLR de estipulação das metas a serem atingidas, assim como da definição da avaliação qualitativa e quantitativa, uma vez que as respostas ali encontradas nos mostram que os objetivos individuais e as capacidades que cada funcionário deve desenvolver são atribuídos pelo gestor e não negociados previamente e contidos em instrumento de negociação. Além das metas individuais, as metas para as áreas igualmente não são conhecidas previamente, mas somente a posteriori por intermédio de consulta a terminais eletrônicos ou aos próprios gestores.”

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem entendendo que “a objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado”, conforme Acórdão nº 9202-01.607 proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No caso dos autos o programa de PLR define que metas serão individuais serão fixadas entre empregado e seu gestor direto, bem como há desempenho fixado para as respectivas áreas de trabalho, sendo que o atingimento de ambas comporão, respectivamente, em 50% da aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Nesse sentido a Cartilha anexa ao programa de PLR divulgada aos empregados da Recorrente:

“Observe que 50% dos resultados dependem do seu desempenho individual e 50%, do desempenho coletivo de áreas diretamente ligadas ao seu trabalho.”

Os mecanismos de aferição de remuneração também em virtude do atingimento de metas são evidenciados na citada Cartilha:

“A partir das notas recebidas nas avaliações e do seu grade, você receberá determinado numero de Unidades. Essas unidades determinarão quanto você receberá de incentivo. Há uma tabela que determina o numero de unidades a receber, segundo a nota obtida em cada critério e o grade do funcionário.”

A Lei nº 10.101/00 apenas exemplifica alguns critérios por meio dos quais poderão ser aferidas a participação do empregado, tais como, lucro, índices de resultado, prazos, não impondo às partes legitimidades para a elaboração do acordo (empregador e empregados) a obrigatoriedade na utilização dos critérios nela arrolados.

Nesse sentido são livres as partes para instituírem metas ou resultados que melhor condizem com os objetivos a serem alcançados em conjunto de modo a dar flexibilidade nas relações e, com isso, construir uma sociedade mais justa e solidária ao entabular a paridade nas relações ao passo que representantes do empregador e dos empregados, estes com a participação e orientação sindical, criam suas próprias metas.

Por essa trilha e seguindo o precedente acima citado da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vislumbro a existência de *dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado*, já que parte das metas a ser atingidas é fixada entre os próprios empregados (coordenador e coordenado) e a outra parte é fixada para a área, a qual pode ser consultada pelos empregados a qualquer tempo nos terminais eletrônicos disponíveis.

O sindicato da categoria, como visto, acompanhou as negociações e arquivou o programa, o que reforça, a meu ver, que esse, tal como fixado, foi amplamente aceito e conhecido pelos empregados.

Chama atenção, outrossim, o fato de que o acordo de PLR foi entabulado em 2001 e prosseguiu vigente durante os anos posteriores incluindo o ano autuado de 2006 o que vem a revelar que as partes envolvidas, empregador, empregados e sindicato têm tido o acordo de PLR como salutar para todos e, sem dúvidas, amplamente conhecidas as regras instituídas.

Ademais, os Anexos I, II e III acostados ao acordo de PLR definem os termos nele utilizados tais como *grade, ágio*, etc., explica a forma e os critérios para a pontuação dos empregados, além de demonstrar exemplificativamente a avaliação de um caso concreto, o que a meu ver revela a clareza das suas regras, seja no atingimento das metas, seja quanto aos mecanismos de aferição do que fora acordado.

Por fim, apontou o Fisco que houve pagamentos de PRL em 2006 em periodicidade inferior àquela prevista no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00, o qual

determina, objetivamente, que é proibido o pagamento de antecipação ou distribuição de participação nos lucros ou resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Dessa forma, entendo que os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela contrariam o disposto na Lei nº 10.101/00 e, portanto, ficam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido o Acórdão nº 2402-002.861:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2006
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Incide contribuição previdenciária aos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade. Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. JUROS DE MORA. SELIC. APLICAÇÃO É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade. Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Multa

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incabível a multa prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91, uma vez que este dispositivo, ao fazer referência ao artigo 44 da Lei 9.430/61, restringe sua aplicação ao lançamento de créditos relativos às contribuições previdenciárias e não o descumprimento de obrigação acessória.

Tanto isso é verdade que o novel artigo 35-A acima mencionado faz referência “às contribuições referidas no art. 35 desta Lei”. Seguindo essa linha vemos que o

artigo 35, ao tratar das contribuições faz nova remissão, agora às alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11 da Lei 8.212/91, o qual dispõe que constituem contribuições sociais as das empresas, as dos empregadores domésticos e as dos trabalhadores. Não há, portanto, permissão para que a multa do artigo 35-A seja lançada em decorrência do descumprimento de dever instrumental.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para manter no lançamento os pagamentos efetuados a título de PLR após a segunda parcela, sendo que a multa, para a obrigação principal, deverá ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212/91.

Adriano Gonzales Silvério - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). Natureza jurídica e finalidade da norma imunizante.

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 Sydney 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 10.101/200 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 11.101/200 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 drible 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.

Participação de representante dos sindicatos nas negociações que antecederam o acordo sobre a PLR

São dois os procedimentos previstos pela lei para a celebração de acordo sobre PLR: comissão escolhida entre as partes e convenção ou acordo coletivo. Neste último, é fora de dúvida que haverá a participação do sindicato, pois é exigência do art. 611 da CLT.

No primeiro, a lei determina que a comissão escolhida pelas partes será “integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”. A expressão “também” não pode ser interpretada aqui como uma possibilidade, e sim como uma exigência adicional, pois somente assim estaríamos garantindo que a finalidade da norma imunizante e de sua regulamentação no sentido de harmonizar as relações capital e trabalho seja atingida. As tratativas diretas entre empregados e patrão sem a intermediação do sindicato são permeadas pelo temor pelo emprego, o que retira do trabalhador a vontade livre e espontânea de suas manifestações. A repetição desses eventos pode agravar as relações capital e trabalho, ao invés de contribuir para a sua harmonização. A manifestação *a posteriori* do sindicato, ou a o envio para sua ciência, não tem o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão maculadas. Assim, quando o empregador optar pela comissão escolhida entre as partes como procedimento para negociar a PLR, deve assegurar que haja participação do representante sindical durante as tratativas.

No caso, não houve comprovação da participação da entidade sindical nas negociações. Ao contrário, no Recurso Voluntário, a recorrente admite no item 51, fls. 9.780, que o representante sindical estava ausente. Nesse sentido, destacamos trecho do Acórdão *a quo*:

8.3.2. Novamente, apesar de reiteradamente intimado a exibir comprovação da participação do sindicato nas negociações, bem como o Registro e o Arquivamento do acordo na entidade sindical, o Contribuinte não apresentou qualquer documentação, inexistindo nos autos a comprovação de que a negociação teve o acompanhamento de um representante sindical. Não obstante haver uma assinatura genérica (sem qualificação) em nome do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, não houve a comprovação do Registro e Arquivamento do acordo na entidade sindical da categoria.

Sem a participação do sindicato durante as negociações, fato incontroverso, temos por descumprido um dos requisitos da Lei 10.101/2000, o que nos leva a concluir pela natureza remuneratória das parcelas pagas, uma vez que o benefício fiscal não subsiste sem o cumprimento dos requisitos legais.

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”*.

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/03/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/02/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 20/02/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 06/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Nº 31

*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.

No caso dos autos, como muito bem destacado pelo Acórdão *a quo*, a Cartilha explicativa integrante do PPR, fls. 8.945, revela que o Acordo não estipulava as regras, sendo que estas eram definidas *a posteriori*:

3. *Como funciona o processo de avaliação do desempenho individual? O processo de Gestão de Desempenho começa com o acordo de metas, em que gestor e avaliado definem, juntos, o conjunto de objetivos que devem ser alcançados no período e as competências que o funcionário deve desenvolver. Este acordo é feito anualmente, mas deve ser revisado a cada seis meses. A avaliação do desempenho individual termina quando o gestor atribui notas aos objetivos (avaliação quantitativa) e às competências (avaliação qualitativa), discutindo com o avaliado, em uma entrevista de feedback, os aspectos positivos e os aspectos que precisam ser melhorados daí em diante.*

4. *Como você fica sabendo quais são suas metas? As metas individuais são definidas pelo gestor de cada funcionário, no início de cada ano.*

Comprovada, portanto, a ausência de regras claras e objetivas no Acordo, não há reparos a fazer no lançamento que considerou descumprido o requisito legal para desfrute do benefício fiscal.

Valor pago a título de PLR que se mostra excessivo e de caráter substitutivo ao salário

A questão que agora enfrentamos diz respeito à existência de um limite ao pagamento da PLR. Parece-nos que a interpretação do caput do art. 3º da Lei 10.101/2000 esclarece a dúvida.

A norma regulamentadora de tal dispositivo determina que a PLR “*não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado*”. Ou seja, não pode a verba paga a título de PLR tomar uma feição de parcela que remunere a prestação do trabalho. Para tanto, os indícios colhidos na situação fática devem ser cuidadosamente analisados. O principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada proporção entre PLR e salário. É certo que a lei não estabelece tal limite, mas essa não é situação inédita no direito tributário. Nossas leis tributárias estão repletas de conceitos indeterminados que suscitou a atuação do hermeneuta. Como exemplo, temos a determinação do valor de tributo que torna a exação confiscatória. A Corte Constitucional brasileira no ADI 551 debateu a respeito da configuração de uma situação de confisco tributário. Naquela ocasião, o Ministro Sepúlveda da Pertence afirmou que não sabia “*a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório, mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero*

retardamento da satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional". Em outra ocasião, na ADI 520, o Ministro Celso de Mello reconheceu que a vedação ao confisco é uma *"cláusula aberta veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, mas o excesso de poder estatal na fixação do tributo pode ser verificado pelo juiz diante do caso concreto"*. Nos casos referidos a Corte Constitucional tratava de afastar por inconstitucionalidade norma validamente inserida em nosso ordenamento, o que é vedado para este Tribunal Administrativo. No entanto, o raciocínio utilizado pelos Ministros pode ser utilizado num caso de aplicação de limite não previsto expressamente em lei, mas decorrente de interpretação fundada na finalidade da lei, como é o caso do limite para a PLR. Assim, se não sabemos qual valor torna uma PLR substitutiva do salário, podemos, *in casu*, concluir que uma parcela paga a título de PLR que seja equivalente a mais de doze vezes o salário mensal, ou equivalente ao salário anual, certamente já assumiu a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois certamente o trabalhador só substituiria seu salário por valor equivalente ou maior. Nesses casos a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nos autos temos a informação de que alguns empregados receberam pagamento a título de PLR no valor equivalente a 371,60% de seus salários anuais, o que confronta o requisito acima adotado.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Passamos a registrar nosso posicionamento sobre um dos aspectos abordados no caso.

PLR. Data da assinatura dos acordos

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.

Não vislumbramos no caso a assinatura dos acordos até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados, uma vez que, conforme assumido pela recorrente, em 02/08/2005 e 06/07/2006, os acordos de 2005 e 2006, respectivamente, ainda não haviam sido concluídos, fls. 9775/9776.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva