



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

Processo nº 16327.720197/2014-68
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-003.591 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrentes BANCO INDUSVAL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. REGRAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na Lei nº 10.101, de 2000, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados de administradores não-empregados com base no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, integram o salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

RAT. FAP. ERRO. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. MPS. CARF. INCOMPETÊNCIA.

O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial, razão pela qual o CARF não tem competência para analisar a correção dos critérios que determinaram sua atribuição pelo MPS.

ADICIONAL DE 2,5%. INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. ENUNCIADO 1 DA SÚMULA DO CARF.

É vedado à autoridade administrativa conhecer de alegações relativas à constitucionalidade de normas tributárias em vigor e eficazes.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

A multa de ofício tem natureza jurídica de penalidade tributária, integra o

conceito de crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, razão pela qual está sujeita aos juros moratórios.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Neste caso, e não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, o prazo para constituição do crédito tributário se encerra em cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e José Alfredo Duarte Filho. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DIONE JESABEL WASILEWSKI - Relatora.

EDITADO EM: 22/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face do Acórdão 07-35.819, da 5ª Turma da DRJ/FNS, pelo qual se deu parcial provimento à impugnação apresentada aos seguintes autos de infração:

- Debcad nº 51.032.913-6, que é composto pelo levantamento PL - participação nos lucros e onde foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (salário educação e INCRA) relativas às competências compreendidas no período de 01/2009 e 09/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

- Debcad nº 51.032.912-8, que é composto de três levantamentos: F1 - FAP sem depósito; PA - participação de administradores e PL - participação nos lucros, que foram assim discriminados pela decisão de piso:

No levantamento “F1 – FAP SEM DEPÓSITO” do auto de infração de DEBCAD nº 51.032.912-8 foram lançadas diferenças de contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 13/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “PA – PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES” do auto de infração de DEBCAD nº 51.032.912-8 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, relativas a competências compreendidas no período 02/2009 a 08/2010, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “PL – PARTICIPACAO NOS LUCROS” do auto de infração de DEBCAD nº 51.032.912-8 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas a competências compreendidas no período de 01/2009 a 09/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Auto de infração - Da participação nos lucros e resultados dos empregados

De acordo com o relatório fiscal (fls 437-486), os pagamentos realizados a título de participação nos lucros e resultados no período de 2009 a 2011 se deram sob a regência de diferentes instrumentos:

(I) Programa Próprio para Participação nos Lucros ou Resultados em 2008/2009;

(II) Acordos Coletivos de Participação nos Lucros ou Resultados celebrados entre o banco e o sindicato dos empregados em estabelecimentos bancários em 2010 e 2011;

(III) Convenções Coletivas de Trabalho - CCT sobre participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2008, 2009, 2010 e 2011.

Em relação ao item (I) Programa Próprio para Participação nos Lucros ou Resultados em 2008/2009, a fiscalização aponta os seguintes fatores:

- foi celebrado em 29/04/2008 para aplicação retroativa a 1º de janeiro;
- houve convite mas não houve participação do representante sindical nas negociações e não há prova de que o instrumento tenha sido registrado e arquivado na entidade sindical, embora haja uma notificação extrajudicial do envio de uma cópia do programa;

- a data da reunião para a qual foi convidado o sindicato é a data de assinatura do programa próprio o que demonstra não ter havido efetiva negociação;
- não há indicação de metas a serem cumpridas mas, em relação a algumas atividades, participação percentual em relação a determinadas grandezas como volume bruto de captação ou ativos;
- embora haja previsão no programa de que é extensivo a todos os empregados, o anexo trata de somente algumas categorias;
- o acordo disciplina a distribuição de lucros, mas não há previsão de regras claras e objetivas quanto aos direitos dos empregados.

Em relação aos (II) Acordos Coletivos de Participação nos Lucros ou Resultados celebrados entre o banco e o sindicato dos empregados em estabelecimentos bancários em 2010 e 2011, afirma a fiscalização:

- o Acordo Coletivo 2010 foi celebrado em 09/12/2010 com vigência retroativa a 1º/01/2010;
- o Acordo Coletivo 2011 foi celebrado em 04/04/2011 com vigência retroativa a 1º/01/2011;
- esses acordos não contemplam regras claras quanto aos direitos de participação dos trabalhadores nem viabilizam mecanismos para aferição do seu cumprimento;
- os textos dos acordos prevêem que as metas serão definidas e repassadas aos empregados no início de cada ano, não os integram, portanto;
- a fórmula apresentada para os gerentes de captação são muito semelhantes aos sistemas utilizados para o pagamento de comissões e não para benefício de PLR;
- já para Superintendentes e Superintendentes Executivos não existe meta estabelecida, mas a previsão de que o valor dependerá do somatório da base de cálculo em ativos de sua equipe ou agências de sua responsabilidade;
- o instrumento é finalizado com a previsão de que as metas serão definidas pelo gestor em conjunto com funcionários e equipe.

Aponta também a autoridade fiscal que, diante da coexistência da Convenção Coletiva e do plano próprio, a empresa teria declarado que não houve compensação entre a participação paga com base em um ou outro instrumento. Nesse caso, entende a fiscalização que a empresa deveria ter escolhido apenas um deles.

Alega, ainda, que a comparação entre os salários pagos e o valor da participação nos lucros revela que há casos em que estes chegam a 293,4% daqueles para alguns empregados, enquanto para outros pode se limitar a 0,34%.

Esses dados revelariam um disparate entre as categorias, o que seria provocado pela estipulação de limites apenas para os cargos de natureza administrativa e comercial. Por outro lado, estaria evidenciada a substituição de parcela salarial.

Todos os pagamentos realizados com base nos instrumentos apontados acima foram considerados como integrantes do salário de contribuição.

Auto de infração - Da participação dos administradores

A fiscalização entendeu que os pagamentos realizados a título de participação dos administradores (diretores estatutários) nos lucros ou resultados, que teria amparo no art.152 da Lei nº 6.404, de 1976, - Lei das S/A- não estão contemplados na regra do art. 28, §9º da Lei nº 8.212, de 1991, em razão do que integram o salário de contribuição.

Auto de infração - Do FAP sem depósito

No que diz respeito à contribuição relativa ao RAT e ao FAP, o relatório fiscal apresenta os seguintes esclarecimentos:

7.19. A empresa em questão, tendo como atividade econômica o setor dos “bancos comerciais”, passou, com as mudanças adivindas do Decreto nº 6.042/07, a partir de julho de 2007, a enquadrar-se no CNAE 6421-2. Ademais, a partir de janeiro de 2010 tem a sua alíquota básica RAT definida em 2% (dois por cento), conforme as mudanças implementadas pelo Decreto nº 6.957/09.

7.20 Para o ano de 2010, o FAP atribuído ao Banco Indusval foi 1,5767. Desta feita, seu RAT Ajustado é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 2%, multiplicada pelo FAP, ou seja, $2\% \times 1,5767$, que resulta em 3,1534% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2010).

7.21 Por sua vez, para o exercício de 2011, o FAP atribuído ao Banco Indusval foi 1,1990. Logo, seu RAT Ajustado é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 2%, multiplicada pelo FAP, ou seja, $2\% \times 1,1990$, que resulta em 2,3980% (alíquota final RAT a ser observada durante o exercício de 2011).

7.22 Durante a auditoria verificou-se que, nas competências de fevereiro a dezembro de 2010, do valor total da alíquota relativa à contribuição ao RAT ajustada, qual seja, 3,1534%, contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP. O banco somente recolheu 1% e, em função do Processo Judicial nº 2007.61.00.020014-8 que discute a alteração da alíquota RAT, depositou judicialmente a diferença de 1% (total recolhimento + depósito judicial = 2%). Desta feita, nessa competência em que a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP, não foi recolhida foram levantadas as diferenças entre os valores devidos, e os efetivamente pagos.

7.23. Ademais, verificou-se igualmente que, nas competências de janeiro de 2011 e de setembro a dezembro de 2011, do valor total da alíquota relativa à contribuição ao RAT ajustada, qual seja,

2,3980%, o contribuinte não recolheu o montante acrescido à alíquota RAT básica pelo FAP. O banco somente recolheu 1% e, em função do Processo Judicial nº 2007.61.00.020014-8 que discute a alteração da alíquota RAT, depositou judicialmente a diferença de 1% (total recolhimento + depósito judicial = 2%). Desta feita, nessas competências em que a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP não foi recolhida, foram levantadas as diferenças entre os valores devidos e os efetivamente pagos.

7.24 O crédito foi apurado tendo como base os valores dos salário de contribuição dos empregados informados em GFIP, conforme planilha em anexo.

7.25 As demais competências de 2010 foram autuadas em separado por terem sido objeto de depósito do montante integral no Processo Judicial nº 2010.61.00.002284-1.

7.26 Por sua vez, as demais competências de 2011 foram levantadas separadamente por serem sujeito de depósito do montante integral do Processo Judicial nº 0003929-69.2011.4.03.6100.

7.27 Por fim, os montantes relativos à diferença de alíquota básica RAT não recolhidos (1%) foram autuados em separado por serem tema do Processo Judicial nº 2007.61.00.020014-8.

Portanto, os créditos que compõem esse processo tem origem na falta de recolhimento/depósito judicial do resultado da aplicação do montante acrescido pelo FAP à alíquota RAT sobre os salários de contribuição declarados em GFIP.

Pelas razões acima descritas, foi lançado crédito tributário total de R\$ 13.119.769,44 no AIOP nº 51.032.912-8 e R\$ 1.168.949,79 no AIOP nº 51.032.913-6, dos quais o contribuinte tomou ciência em 21/03/2014 (fl 50 do Relatório Fiscal).

A autuada apresentou a impugnação de fls. 495 a 569, instruída com os documentos de fls. 570 a 875, o que foi objeto da decisão combatida, que lhe deu parcial provimento para reconhecer a decadência relativa às competências 01/2009 e 02/2009 e manter o restante do crédito tributário lançado (fls 885-947).

Dessa decisão, da qual a autoridade julgadora *a quo* recorreu de ofício, o contribuinte tomou ciência em 27/11/2014 (AR fl 953) e, em face dela, apresentou tempestivamente, em 23/12/2014, seu recurso voluntário, alegando, em apertada síntese, que:

- os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados foram regulares e sua desconsideração só poderia ser feita com base no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional caso existissem provas contundentes de simulação;
- a fiscalização deveria ter efetuado diligência junto aos empregados para verificar se eles tinham ou não conhecimento das condições do PLR;
- nem os empregados nem o sindicato aceitariam um acordo/convenção sem conhecer as metas;
- não há limitação de valor na Lei nº 10.101, de 2000;

-
- todos os pagamentos de PLR decorrem de programa com regras claras e objetivas, previamente pactuadas, cuja elaboração e definição observou os ditames legais e jurisprudência consolidada do CARF;
 - sob enfoque constitucional, o PLR é desvinculado da remuneração porque não provém do trabalho, mas da condição de trabalhador, a que se aliam outros fatores como desempenho da companhia e do próprio empregado;
 - os programas instituídos pela empresa possuem objetivos, periodicidade dos pagamentos, valores máximos de distribuição para cada um dos funcionários elegíveis e parâmetros para o cálculo das metas;
 - as conclusões da fiscalização decorrem de mera presunção e a média salarial dos empregados da empresa recorrente estão adequados à média do setor;
 - em relação ao ano de 2009, o acordo foi assinado antes do início do período;
 - seus programas de PLR não coincidem com os exercícios fiscais, são semestrais;
 - o acordo de 2010 apenas foi formalizado em 16/12/2010 mas as negociações se iniciaram em maio desse ano;
 - o acordo de 2011 foi formalizado em abril, antes portanto do primeiro pagamento feito em agosto (o segundo foi em fevereiro do ano seguinte);
 - o programa de PRL é tradicional na empresa, de moto que todos têm pleno conhecimento do seu funcionamento;
 - o programa de 2008/2009 que embasou o pagamento de PLR para o ano de 2009 foi objeto de notificação extrajudicial ao sindicato quando concluído e houve convite ao sindicato para que enviasse representante durante sua negociação, este, entretanto, negou-se a comparecer e a assinar qualquer tipo de protocolo quanto ao convite;
 - o PLR possui regras claras e objetivas e atingiu todos os funcionários;
 - não há limite legal para pagamento de PLR de forma que não é adequado presumir se tratar de substituição da remuneração;
 - os valores distribuídos a título de participação nos lucros aos administradores não se confundem com remuneração pelos serviços prestados;
 - o que se distribui são lucros e a reclassificação dessa natureza só é possível por aplicação do art. 116, parágrafo único do CTN;

- a Constituição Federal garante aos trabalhadores a socialização dos lucros e resultados das empresas (art. 7º, XI) e essa regra está regulamentada pelo art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976;
- os critérios de distribuição previstos nos parágrafos 1º e 2º do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, não estão atrelados aos parâmetros dispostos no *caput*;
- houve erro na apuração do FAP atribuído aos anos de 2010 e 2011 para o recorrente e essa matéria não integra o objeto das demandas judiciais (mandados de segurança nº 2007.61.00.002284-1 e 0003929-69.2011.4.03.6100);
- a DRJ se equivocou ao deixar de apreciar os argumentos relativos ao erro na apuração do FAP com base no art. 202-B do Regulamento da Previdência Social, uma vez que o interesse na discussão do índice só surgiu com a autuação, razão pela qual reitera os argumentos que demonstrariam os equívocos cometidos pela Previdência Social;
- as ações judiciais acima identificadas não implicariam renúncia à esfera administrativa já que a interpretação dada ao art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980, pelo ADN/Cosit nº 03, de 1996, é inadequada, de forma que solicita sejam apreciados seus argumentos quanto à ilegalidade do FAP;
- é descabida a cobrança do adicional de 2,5% para as instituições financeiras e equiparadas por malferir princípios como o da retributividade, isonomia e capacidade contributiva
- não é cabível a exigência da contribuição para o INCRA por ofensa ao princípio da referibilidade e violação aos arts. 149, § 2º, III, 'a' e 'b' e 167, XI da Constituição Federal;
- é descabida a cobrança de juros sobre multa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Recurso Voluntário

O recurso apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Não foram argüidas questões preliminares, de forma que passo diretamente à análise do mérito.

Da participação nos lucros e resultados - PLR

O auto de infração constante do Debcad 51.032.912-8 está composto por três levantamentos, um deles relativo à participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa nas competências: 01/2009, 02/2009, 07/2009, 01/2010, 02/2010, 07/2010, 08/2010, 01/2011, 02/2011, 07/2011, 08/2011 e 09/2011.

Para avaliar se esses pagamentos preenchem os requisitos legais para que sejam considerados como PLR nos termos prescritos pela Lei nº 10.101, de 2000, e, por isso, possam ser excluídos do conceito de salário de contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (*grifos originais*)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (*grifos originais*)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e

portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“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”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. **Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social.** É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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 paritária 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 ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de

2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Estabelecidas essas premissas, controverte-se nesse processo se estão atendidas as seguintes condições de validade: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores.

Passemos à sua análise individualizada, entretanto, antes disso, é necessário fazer uma ressalva. Neste processo há pagamentos realizados com base em mais de um instrumento de negociação. Ocorre, porém, que, excetuadas as planilhas de fls 839 (documento 11 da impugnação), referentes aos pagamentos feitos em 01/2009 e 02/2009, não há outro documento que permita segregar os pagamentos realizados de acordo com o instrumento que lhe dá suporte. Essa distinção não foi feita por data de pagamento e é razoável presumir que pagamentos feitos na mesma data misturam o que é devido com base em mais de um instrumento. Esse fato, a meu ver, dificulta a análise do recurso, uma vez que torna difícil reconhecer a procedência parcial do pedido, por falta de liquidez na decisão.

Existência de negociação prévia sobre a participação

Quanto a essa matéria, há divergência na jurisprudência deste Conselho a respeito da necessidade ou não do ajuste ser prévio ao período de obtenção do lucro a ser distribuído, havendo quem defenda que basta ser anterior ao pagamento. Contudo, filio-me à corrente que entende que a conclusão do acordo deve anteceder ao período de referência, pois essa é uma decorrência lógica da finalidade para a qual o benefício é instituído.

O benefício fiscal, nesse caso, é instrumento para estimular as empresas a adotarem programas de participação nos lucros e resultados e estes, por sua vez, visam promover a integração entre capital e trabalho, estabelecendo estímulos ao trabalhador através das metas a serem alcançadas e da premiação delas decorrentes. Em última análise, ganha o país com o incremento da produtividade e da eficiência.

Esse incremento e esse ganho só existirão se os critérios e condições forem estabelecidos previamente.

Deve-se ressaltar que, no caso sob análise, os critérios utilizados nos Acordos Próprios de Participação estão atrelados a metas de desempenho. Nesse caso, não é possível afirmar que a lei não estabelece um critério temporal para sua fixação, já que o inciso II, do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, prescreve textualmente:

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Em benefício da clareza, volto a ressaltar meu entendimento de que, independentemente do critério a ser utilizado, seja programas e metas, índice de produtividade/lucratividade, ou qualquer outro eleito pelas partes, o ajuste deve ser prévio ao período de apuração.

Esse entendimento encontra eco na jurisprudência desse colegiado, do que serve como exemplo a seguinte manifestação da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no voto condutor do Acórdão nº 2401-003.492 da 4ª Câmara/1ª TO, sessão de 15 de abril de 2014:

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

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto, que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto sua faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???

No mesmo sentido, do Acórdão nº 9202-004.347 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 24 de agosto de 2016, extrai-se do voto do relator, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

*Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.*

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

Isto posto, temos que o acordo assinado em 29 de abril de 2008 teria vigência de 01/01/2008 a 31/12/2009, com periodicidade semestral, o que significa que a apuração dos resultados teria por base os períodos de 01/01 a 30/06 e de 01/07 a 31/12 de cada ano (fls 244/263).

Assim, pressupõe-se que os pagamentos realizados no início de 2009 teriam por base os resultados apurados de 01/07 a 31/12/2008; os pagamentos realizados no segundo semestre de 2009 teriam por base os resultados do primeiro semestre; e os pagamentos realizados no primeiro semestre de 2010, estariam baseados no resultado do segundo semestre de 2009. Para esses pagamentos, e desde que realizados com base nesse acordo, a data do

acordo é prévia ao período de apuração do lucro, de modo que entendo que estaria atendida essa exigência específica.

O acordo relativo ao período base 2010, por outro lado, só foi assinado em 16 de dezembro de 2010, logo, inequivocamente, não atende essa exigência (fls 293/323).

O acordo próprio relativo ao ano-calendário de 2011 foi assinado em 17 de abril desse ano (fls 325/358). Nesse caso, entretanto, prevê periodicidade **anual** com uma antecipação de pagamento em 31 de julho de 2011 e pagamento final em 31 de janeiro de 2012. Nesse caso, não é possível afirmar que o acordo foi assinado previamente, como exige a norma.

As Convenções Coletivas, por outro lado, foram assinadas:

- em 3 de novembro de 2008 (vigência 1º de setembro de 2008 a 31/08/2009) para pagamento até 1º/03/2009 e antecipação até 10 dias após a assinatura (fls 360/370);

- em 19 de outubro de 2009 (vigência 1º de setembro de 2009 a 31/08/2010) para pagamento até 1º/03/2010 e antecipação até 10 dias após a assinatura (fls 372/378);

- em 20 de outubro de 2010 (vigência 1º de setembro de 2010 a 31/08/2011) para pagamento até 1º/03/2011 e antecipação até 10 dias após a assinatura (fls 379/387);

A despeito desse período de vigência diferenciado, a meu ver, as convenções tem cunho retroativo, já que se referem ao lucro do ano em curso.

Do que foi exposto, considerando esse primeiro critério e presumindo que os pagamentos foram feitos nas datas previstas nos instrumentos, apenas as competências 01/2009, 02/2009, 07/2009, 01/2010 e 02/2010, e nos pagamentos feitos com base no Acordo próprio de 2008, atenderiam a exigência de existência de acordo prévio (pressupõe-se, entretanto, que na mesma data houve pagamento com base em convenção coletiva).

Nesse caso, não atenderiam a exigência de definição em instrumento prévio de acordo os pagamentos realizados nas competências 07/2010, 08/2010, 01/2011, 02/2011, 07/2011, 08/2011 e 09/2011.

Participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo.

Quanto a esse item, retomemos o que diz a Lei nº 10.101, de 2000:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

O texto legal estabelece claramente que, se o procedimento escolhido for a comissão paritária, ela deve ser integrada por um representante indicado pelo sindicato. Nada indica que isso seja uma sugestão ou uma possibilidade, pelo contrário, a atuação do representante sindical é elemento que confere legitimidade ao instrumento que resulta da negociação. O sindicato tem por função estabelecer o equilíbrio entre as forças envolvidas no processo de negociação, protegendo aqueles que constituem o lado mais vulnerável.

O acordo firmado em 29 de abril de 2008 não teve a participação do sindicato, embora este tenha sido convidado. A ausência do sindicato revela um impasse na negociação e não há nada que permita presumir que o acordo firmado seja o melhor para os trabalhadores. O processo não evidencia a natureza do conflito, contudo não vejo espaço para relativizar o texto legal a partir de presunções sem qualquer base empírica de que os empregados seriam prejudicados caso não houvesse o acordo tal como foi realizado.

Esse tipo de relativização acaba por esvaziar o conteúdo da lei, transformando uma das partes da negociação em mera chanceladora do que é oferecido pela outra, sob pena de o acordo realizar-se sem sua participação. Se os empregados fossem capazes de defender seus direitos em confronto direto com seus empregadores, nosso ordenamento jurídico não teria criado estruturas caras e complexas como as sindicais. Por isso, se a lei exige que o sindicato participe da negociação, ela não é válida sem ele.

Nesse sentido caminha a jurisprudência do Trabalhista, conforme se observa na decisão noticiada no seguinte Acórdão (Processo nº TST-AIRR - 10123-79.2013.5.15.2002, julgado em 20/04/2016, Ministro Relator Augusto César Lei de Carvalho):

Quanto ao tema, o Tribunal a quo consignou o seguinte:

"O art. 2º da Lei 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, assim disciplina a questão do procedimento para a formalização do pagamento do PLR:

'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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo'.

Portanto, verifica-se, a princípio, que não há problema de entabulamento de acordo através de comissão paritária, como ocorreu no caso em debate.

Entretanto, tal comissão, conforme salientado no inciso I, deve ser integrada obrigatoriamente por um membro escolhido pelo respectivo sindicato profissional.

'In casu', a reclamada comprovou que diligenciou no sentido de convidar o respectivo grêmio profissional e seus congêneres de grau superior (vide ID's 85bb821, 6fe01aa e 28f8739) a realizar tal indicação, o que restou negado (vide ID's 489776e, 5ddbed6

e 300bfb), visto o impasse ocorrido em relação à cláusula referente ao cálculo do PLR com base nos índices de absenteísmo dos trabalhadores.

Ora, 'data maxima vênia', entendo, smj, que é impossível a formação da comissão paritária sem o membro indicado pelo sindicato, visto tratar-se de requisito legal obrigatório.

Como, então, solucionar a questão quando o sindicato é renitente em não indicar tal membro? A resposta está na própria lei que regulou o PLR (vide art. 4º):

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

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996'.

E, ainda, caso isto também não seja possível, deveria a empresa reclamada suprir tal indicação de forma judicial, a qual é plenamente cabível na seara coletiva, com escora, inclusive, no art. 616 da CLT.

Neste sentido, Estêvão Mallet já se manifestou:

'Assim, também o consentimento sindical ilegitimamente recusado admite suprimento judicial. Ao dar esse suprimento, permitindo a celebração do acordo ou da convenção coletiva de trabalho, está o juiz unicamente tolhendo o arbítrio sindical, em defesa dos verdadeiros interesses da categoria, de que é portavoz normalmente, mas não soberanamente, o sindicato' (in Outorga Judicial do Consentimento Negado pelo Sindicato', pp. 99/112).

Tal entendimento foi adotado pelo E.TRT da 2ª Região, 'in verbis':

'ACORDO COLETIVO. RECUSA ILEGÍTIMA DE CONSENTIMENTO DO SINDICATO PROFISSIONAL. SUPRIMENTO JUDICIAL DE CONSENTIMENTO RECUSADO IMPRESCINDÍVEL PARA GARANTIA DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS. Uma vez comprovado nos autos que a recusa do sindicato na realização do acordo coletivo viola a vontade primordial da categoria é imprescindível admitir-se o suprimento judicial do consentimento recusado, vez que não podem os integrantes da categoria ficarem sem ação para sua defesa, prejudicados por uma recusa ilegítima do Sindicato, tendo em vista o disposto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal. Ainda que a participação do sindicato na negociação coletiva esteja prevista na Constituição Federal, o sindicato não é e nem pode ser transformado em árbitro supremo dos interesses da categoria, os efetivos interesses desta é que sempre devem prevalecer (TRT-2 - DC: 20005200500002000 SP 20005-

2005-000-02-00-0, Relator: MARCELO FREIRE GONÇALVES, Data de Julgamento: 05/09/2005, SDC TURMA, Data de Publicação: 18/10/2005).

O próprio C.TST já supriu judicialmente a ausência de um sindicato e consentiu a homologação de um acordo coletivo (RODC - 670593-85.2000.5.15.5555 , Relator Ministro:

Wagner Pimenta, Data de Julgamento: 09/05/2002, Seção Especializada em Dissídios Coletivos, Data de Publicação: DJ 30/08/2002).

Por consequência, o acordo formalizado através de comissão paritária (vide ID 5ba2da5) está eivado com o vício da nulidade absoluta, podendo ser reconhecido de ofício pelo Magistrado.

Assim, evitando-se o enriquecimento ilícito, o pagamento efetuado pela reclamada deve ser considerado como antecipação de PLR, como preceituado no art. 3º, § 2º, da lei em comento, não existindo a possibilidade, pela aplicação do Princípio da Igualdade, de qualquer diferenciação entre seus trabalhadores, cabendo ao reclamante a sua cota-parte de maneira integral, que poderá ser compensada 'com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados' (vide art. 3º, § 3º).

Neste diapasão, devido ao reclamante o PLR de 2013, sem qualquer desconto em razão de seus afastamentos. Reforma." (fls. 645-647)

Com base no exposto, entendo que o acordo firmado em 29/04/2008 e que serviu de base para os pagamentos relativos às competências 01/2009, 02/2009, 07/2009, 01/2010 e 02/2010, constitui instrumento que não atende às exigências da Lei nº 10.101, de 2000, no que diz respeito à necessidade de participação do sindicato, para fins de justificar os pagamentos de PLR.

Que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores

O acordo firmado em 29/04/2008, relativo ao programa 2008/2009, é bastante conciso em suas regras, dentre elas, destaco as seguintes (fls 244):

5. Direitos substantivos

Fica acordada a participação nos lucros ou resultados, conforme anexo que, para todos os efeitos legais, integra o presente instrumento.

Caso o BANCO não tenha lucro, o pagamento será feito a título de participação nos resultados.

(...)

11. CLAREZA DAS REGRAS

BANCO e EMPREGADOS entendem suficientemente claras as regras estipuladas no presente Acordo.

(...)

14. REGRAS ADJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PERTINENTES AO CUMPRIMENTO DO PRESENTE ACORDO

São válidos, como mecanismos de aferição de informações, todas as provas admitidas em Direito, inclusive balanços publicados e formulários internos de avaliações.

Na documentação juntada, o acordo é seguido por algumas planilhas que, aparentemente, constituem o referido anexo. Não há notícia de como esse anexo foi elaborado e aprovado.

Inicialmente, é necessário registrar que, para a área administrativa, o que, segundo o acordo juntado a fls 762, representa mais de 80% dos empregados, existe a previsão de que o cálculo seja composto por uma avaliação de desempenho individual, promovida pela "presidência, diretores e gestores da empresa", pelo qual será atribuído um conceito ao empregado que pode ir de "insatisfatório" a "outstanding", o que implicaria a aplicação de um multiplicador/redutor que variaria de x0,1 a x2,0. Não há indicação de que critérios seriam utilizados para atribuir um desses conceitos, o que torna a avaliação extremamente subjetiva (fls 261/301/334).

Um exemplo da aplicação desse critério absolutamente subjetivo está juntado à fl 808, onde se vê que são estabelecidas como metas/critérios, por exemplo:

- Qualidade dos serviços, orientações ou informações prestadas (exatidão, segurança, informações completas)

- Preocupação em orientar o cliente sobre ações preventivas e/ou medidas a serem adotadas para corrigir falhas ou otimizar o trabalho

A essas metas/critérios são atribuídos os conceitos: insatisfatório, satisfatório, superior, outstanding.

Pelo teor do documento, fica evidente a impossibilidade de se aferir a correção da nota atribuída ao empregado, o que denota a falta de clareza/objetividade das regras.

Para a área comercial, por outro lado, estão estabelecidos critérios de pagamentos como os que são transcritas abaixo (fls. 714):

3. Indicadores do Banco Indusval Multistock

3.1. Profissionais de Vendas

3.1.1. Gerentes de Operações de Crédito (empréstimo, desconto, conta corrente e câmbio)

-> 3,5% da Margem de contribuição Líquida (meta individualizada por gerente).

Margem de Contribuição Líquida

+ Receitas de juros e tarifas

- Custos de funding
- Custos de serviços
- /+ Inadimplência (60 dias)
- custos diretos (equivalente a 5 salários)
- = Margem de Contribuição Líquida

Este exemplo expõe a tônica de todo o documento que contém, efetivamente, para a área comercial, regras bastante objetivas. Ocorre porém que essas regras não estabelecem critérios adequados ao pagamento de PLR, mas correspondem, isto sim, a uma das modalidades clássicas de pagamento de salário, que é o salário por produção.

A jurisprudência trabalhista já teve oportunidade de se manifestar sobre essa modalidade de regra e a impossibilidade de que suportem pagamento de PLR. Nesse sentido, transcrevo do Acórdão relativo ao Agravo de Instrumento contra despacho que negou seguimento ao Recurso de Revista nº TST-RR-1601-73.2012.5.02.0314, julgado em 22/02/2017, Relatora Ministra Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, 8ª Turma, o que segue:

O Eg. TRT, no particular, reformou a r. sentença e acresceu à condenação o pagamento de diferenças salariais em razão da integração da PLR ao salário e reflexos. Estes são os fundamentos:

Nos termos da Lei 10.101/2001, a participação nos lucros e resultados (PLR) deve ser instituída mediante acordo/convenção coletiva ou comissão de trabalhadores, não podendo a referida verba ser paga mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil (§ 2º do art. 2º da referida lei). Também nos termos da referida lei e do art. 7º, XI da Constituição Federal a PLR não integra a remuneração do empregado e "nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade" (art. 3º da Lei 10.101/2001)

Na presente hipótese depreende-se dos autos que a PLR foi paga ao Reclamante atendendo a requisitos previstos no acordo coletivo que a instituiu, e que contempla a necessidade de avaliação individual de desempenho do empregado, considerando critérios de produtividade e atingimento de metas conforme preceitua a cláusula 3ª do anexo 1 do acordo coletivo juntado no volume de documentos em apartado (doc. 7). Não obstante, o art. 2º, § 1º da referida lei é bastante claro ao estabelecer que os instrumentos coletivos que definam o cálculo da verba deverá levar em consideração índices de produtividade, qualidade e lucratividade da empresa. Muito embora o inciso II faça menção à programa de metas, obviamente está se referindo à metas coletivas, a serem suportadas por todos os empregados e pela empresa, considerando a teleologia da norma.

O procedimento pelo qual se condiciona o cálculo e pagamento da PLR ao atendimento de metas e critérios individuais desvirtua a natureza da verba, instituída como uma forma de distribuir o resultado positivo obtido pela empresa, e que o empregado ajudou a conseguir coletivamente, devendo ser partilhado de forma igualitária. Nos moldes em que foi quitada na presente

hipótese, ainda que tenha sido observada a periodicidade legal, a verba mais se aproxima da figura do prêmio ou comissão, sendo, assim, devida sua integração, por força do art. 457 da CLT. Este, inclusive, tem sido o entendimento do TST em casos análogos, conforme se depreende dos seguintes arestos:

(...)

Desta forma, merece guarida a pretensão de reforma do Reclamante.

TST: O entendimento expresso nesse excerto da decisão recorrida foi mantido pelo

Quanto à PLR, o Tribunal Regional registrou que o acordo coletivo contemplava a necessidade de avaliação individual de desempenho do empregado, considerando critérios de produtividade e atingimento de metas. Todavia, assentou que o pagamento baseado nesses critérios constituía desvirtuamento dos objetivos da Lei nº 10.101/2000.

Nesta esteira, ao contrário do alegado, os critérios estabelecidos em norma coletiva foram analisados, mas foram rechaçados diante do que dispõe a legislação específica.

A invocação da Súmula nº 340 do TST serviria à discussão relativa ao cálculo das horas extras. Não guarda pertinência com a questão controvertida, especificamente referente à configuração da natureza salarial da PLR e sua integração ao salário.

Estão incólumes os dispositivos invocados.

No mesmo sentido:

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. AFERIÇÃO DO PAGAMENTO SEGUINDO CRITÉRIOS INDIVIDUAIS DA PRODUÇÃO. FEIÇÃO COMISSIONADA DA VERBA. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO MENSAL. Diante do pagamento da participação nos resultados segundo critérios individuais de produtividade e não em função do resultado da empresa, resta demonstrada a natureza salarial da parcela, pois consistente em verdadeira comissão paga ao trabalhador pelo trabalho. (TRT 14ª Região, Processo Nº RO-0001188-67.2015.5.14.0008, Relatora Desembargadora Socorro Guimarães, Data do Julgamento: 13/12/2016, 2ª Turma)

TST

PARCELA PAGA A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. FRAUDE. NATUREZA JURÍDICA DE COMISSÕES. INTEGRAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS DEMAIS PARCELAS DE NATUREZA SALARIAL. Na hipótese, ficou registrado, no acórdão recorrido, que a parcela variável paga ao reclamante tinha natureza jurídica de verdadeiras comissões, uma vez que apurada com base em critérios individuais

referentes à sua produção, em nada se relacionando com os lucros e resultados da empresa.

Embora a parcela variável paga ao reclamante tenha sido prevista em norma coletiva como participação nos lucros e resultados, a sua natureza jurídica deve ser aferida com base nos contextos fático e probatório nos autos. Não basta a denominação jurídica apontada na norma coletiva. Desse modo, considerando que a parcela variável paga ao reclamante tinha contornos de comissões, não há como afastar a sua natureza salarial. Ressalta-se que rever a conclusão do Tribunal de origem acerca da natureza jurídica da parcela paga semestralmente ao reclamante demandaria o revolvimento de fatos e provas, vedado nesta instância recursal de natureza extraordinária, nos termos da Súmula nº 126 do TST. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR - 184-51.2014.5.03.0035, Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 20/04/2016, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 29/04/2016)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - NATUREZA SALARIAL - PAGAMENTO DE COMISSÕES 1. O Eg. TRT concluiu que houve fraude no pagamento da parcela sob a rubrica de PLR, ensejando o reconhecimento da natureza salarial de comissão. 2 Registrado no acórdão regional que a verba era paga com base em critério de atingimento de metas individuais, em nada se relacionando com os lucros e resultados da empresa, correto o reconhecimento da natureza salarial da parcela. Julgados. [...] (RR - 2604-24.2012.5.15.0016, Relatora Ministra: Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, Data de Julgamento: 31/08/2016, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 02/09/2016)

Esse padrão é repetido nos demais acordos (2010 e 2011) juntados ao processo e, como já afirmado, embora existam regras objetivas quanto à metodologia de cálculo, elas são adequadas ao pagamento de verba salarial e não de PLR.

Quanto a esse aspecto, compreendo que, no fundo, todo pagamento de PLR tem um cunho contraprestacional em relação ao trabalho, caso contrário não haveria que se falar em regra isentiva. Assim, analisando-os, é normal que assumam a feição de comissão ou bônus, por exemplo, mas esse núcleo salarial deve estar revestido por outras características correspondentes às exigências contidas na lei, que lhe atribuam a feição de PLR.

Na hipótese em questão, o que há é mero pagamento de comissão e nada mais. A única coisa que diferencia essa comissão das pagas pelas empresas que submetem esse pagamento à tributação é o nome. Não foi agregada aí qualquer condição que fosse suficiente para lhe atribuir a natureza de PLR.

Quanto a esse aspecto, Sérgio Pinto Martins, em sua obra "Participação dos empregados nos lucros das empresas", assim distingue a participação nos lucros e resultados do salário-tarefa:

O salário-tarefa também distancia-se da ideia de participação nos lucros. No salário-tarefa, ou salário por tarefa, o empregado tem seu salário calculado de acordo com a unidade-tarefa dos serviços realizados. Inexiste dependência dos lucros obtidos pela empresa, mas, de certa forma, da produção do empregado, visto que, quanto mais produz, mais poderá receber a título de salário-tarefa. Pouco importa se a empresa obtém ou não lucro em seu

empreendimento, enquanto a participação nos lucros depende necessariamente da existência de lucros. Assim, o salário-tarefa depende do resultado imediato do trabalho do empregado, e não do resultado final obtido pela empresa no decorrer de um ano. (p. 39)

Por isso, correta a leitura feita pela fiscalização de que as planilhas apresentadas consistem em meios de pagamento de remuneração na modalidade comissão ou prêmio.

Por outro lado, é de se destacar também que os Acordos Plano de Participação em Lucros ou Resultados (PLR - Programa Próprio) juntado a fls. 293 e 325, relativos aos anos de 2010 e 2011, em sua cláusula oitava, prevê:

As metas deverão ser definidas e repassadas aos empregados no início de cada semestre e não poderão ser majoradas.

O Programa é baseado no resultado/desempenho da empresa e dos profissionais, através de metas definidas no início do exercício do semestre e aferidas no final do mesmo.

Área Comercial - as metas são baseadas em resultados individuais de performance de acordo com os negócios e operações gerados.

O primeiro parágrafo transcrito evidencia que o Acordo não contém as metas a serem atingidas, já que sua definição foi atribuída a um fórum do qual não há notícia no processo, o que também contraria a legislação de regência.

Portanto, por todos os problemas que foram apontados acima: ausência de metas nos instrumentos de negociação, subjetividade dos critérios estabelecidos e natureza puramente salarial da verba, reputo não demonstrada a existência, nos acordos apresentados (2008, 2010 e 2011), de regras claras e objetivas que justificassem pagamentos à título de PLR.

As Convenções Coletivas, por sua vez, seguem um mesmo padrão, por isso utilizarei como exemplo a de 2010. Há uma regra básica que prevê o pagamento de 90% do salário base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, mais um valor fixo. É estipulado um teto para o pagamento individual e também uma margem de limitação em razão do lucro do banco: o pagamento de PLR deve corresponder a no mínimo 5% e, no máximo, 13% do lucro do banco. Essa margem justificaria um pagamento de valor individual acima do limite inicialmente estabelecido.

Conforme se vê, em que pese o pagamento esteja limitado a um determinado percentual do lucro obtido pela instituição financeira, não há o estabelecimento de qualquer meta ou mesmo de índice de lucratividade a ser atingida.

Aliado ao fato de que os valores são estipulados ao fim do período de apuração do lucro, quando já é possível uma previsão sem muitas variáveis do lucro a ser obtido, não há qualquer álea nessa previsão.

Como já tive oportunidade de manifestar em outros processos, entendo que esse tipo de previsão desvirtua o instituto do PLR, pois não há nada nele que estimule a produtividade do empregado, já que se está tratando de resultados já atingidos.

Portanto, a meu ver, essas Convenções Coletivas também não contém regras adequadas ao pagamento de PLR, sendo os valores pagos com base nas remunerações puras e simples.

Dos pagamentos efetuados com fundamento em Plano Próprio aliado ao pagamento com base em Convenção Coletiva

Quanto a esse aspecto, discordo da fiscalização. A empresa pode efetuar pagamento de PLR com base em mais de um instrumento e a lei lhe faculta que faça a compensação entre eles, mas isso, como o próprio termo sugere é uma prerrogativa da empresa. Não descaracteriza o PLR o fato de ser pago com base em mais de um instrumento, desde que respeitada a periodicidade de pagamento estabelecida na lei.

Da PLR como substituição ao salário

A fiscalização aponta a proporção entre o salário anual e o valor pago a título de PLR para alguns empregados, que chegaria a superar os 200%, como um indicador de que essa verba está sendo utilizada como substituto do salário.

Esse argumento é combatido pela contribuinte, que aponta erros no comparativo apresentado pela fiscalização e aduz que não existe limite legal para o pagamento de PLR, de forma que, no caso concreto, este só estaria limitado pelas condições do próprio acordo, no qual os limites foram estabelecidos de acordo com a categoria (8 salários para os funcionários administrativos e 14 para os funcionários de vendas).

Nesse sentido, considero oportuno transcrever o julgado proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara em sessão de setembro de 2013, que trata da limitação do valor pago a título de PLR, quando comparado com o salário do empregado. Cuida-se do acórdão 2301-003-731, que teve como redator designado quanto ao tema o Conselheiro Mauro José da Silva:

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 indicio 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 hermenêuta. 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 Pertence afirmou que não sabia “a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatória; 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 confiscatória 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.

Permitir a utilização do PLR como substituto da política salarial não foi o objetivo da Lei nº 10.101, de 2000, segundo a qual a participação nos lucros e resultados não deve substituir ou complementar a remuneração do empregado (art. 3º), e certamente também não foi essa a intenção da Constituição Federal ao prever esse mecanismo de integração entre capital e trabalho, já que a intenção declarada de seu art. 7º é de garantir **a melhoria da condição do trabalhador**.

Quando a lei afirma que a PLR não pode substituir ou complementar o salário, não está a estipular a mera inexistência de um cláusula contratual com esse conteúdo. Para dar plena eficácia à norma em questão, é preciso investigar a situação concreta e verificar se há uma compatibilidade racional entre o que é pago a título de salário e o *plus* que seria devido a título de PLR. Por isso, entendo bastante adequada a limitação estabelecida no acórdão transcrito, pelo qual o PLR equivalente a 100% da remuneração anual já implica sinal inequívoco de que o instituto é usado como substituto para a remuneração.

Feitas essas considerações, tem-se que, na hipótese em questão, utilizando-se o comparativo preparado pela própria fiscalização (fls 401), parece-me que os valores pagos pela recorrente a título de PLR mantiveram-se, em sua grande maioria, em um patamar razoável em relação ao salário, de forma que esse argumento não seria suficiente para descaracterização dos valores pagos a esse título.

Da participação dos administradores

A empresa realizou pagamento a seus administradores a título de participação nos lucros sem a incidência das contribuições previdenciárias. Segundo alega em seu recurso voluntário, os valores assim pagos são lucros e não verba decorrente do exercício do trabalho.

Segundo se depreende pelo recurso voluntário apresentado, não se trata de pagamento efetuado com base na Lei nº 10.101, de 2000, e pago a todos os empregados e administradores indistintamente, mas sim de distribuição deliberada em Assembleia com base no art. 152, da Lei nº 6.404, de 1976, tendo como destinatários exclusivos os administradores.

Inicialmente, quero registrar que quem auferir lucro é a empresa e não seu administrador ou empregado. E lucro não pode ser definido simplesmente como remuneração do capital, pois consiste no resultado da combinação de ambos, trabalho e capital.

O lucro da empresa, nesse caso, é o critério para o cálculo da remuneração paga ao empregado/administrador ou para remunerar o seu acionista/cotista, uns pelo trabalho outros pelo capital. A natureza será definida pela relação jurídica que justifica o pagamento.

Nesse caso, o pagamento realizado está justificado pelo art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, que prescreve, *in verbis*:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

O *caput* do artigo delimita a matéria de que trata, e demonstra que os administradores são remunerados tendo em conta "suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado" - remuneração do trabalho, portanto. E essa remuneração pode ser fixada em parcela do lucro obtido - critério de cálculo da remuneração do trabalho, sujeita às demais condições estabelecidas na lei.

Essa matéria foi recentemente enfrentada pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 24 de agosto de 2016, o que culminou com a prolação do Acórdão 9202-004.347, que concluiu pela inexistência de previsão legal para exclusão da participação nos resultados de diretores estatutários da base de cálculo da Contribuição Previdenciária. Desse acórdão, destaco do voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira os seguintes fundamentos, que adoto:

Quanto aos pagamentos aos diretores estatutários (não empregados), assim como descrito acima, entendo que não demonstrou recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os valores de PLR aos diretores foram recolhidos ou estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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

(...)

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

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exhaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição, conforme já mencionado na legislação transcrita anteriormente.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “F”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, hipótese dos autos.

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade

anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

A legislação previdenciária, em obediência ao preceito constitucional, é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição.

Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras

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

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifo nosso)

[...]

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 ou previdenciário (...)

[...]

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

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão
Julgador: Primeira Turma Ementa

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.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênica da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra,

porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

*Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, **não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.***

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6494/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI. (efeito exarado em mesmo sentido pelo RE 569.441).

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 **serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (administradores não empregados).**

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n º 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, os argumentos que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

Isto posto, não acato o argumento do recorrente de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, é capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável a interpretação dada pelo recorrente, razão pela qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994 não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI*

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF¹, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ:

“(...) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.

(...)” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual **é destinada apenas aos empregados**.

Com base no exposto, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à incidência das contribuições previdenciárias sobre a distribuição de lucros e resultados a administradores.

Da contribuição RAT sem depósito

Conforme foi esclarecido no relatório, o auto de infração Debcad nº 51.032.912-8 exige o valor relativo à contribuição RAT no percentual que foi majorado pelo FAP. Alega a recorrente que houve erro na apuração do FAP atribuído aos anos 2010 e 2011 e que a DRJ teria se esquivado de analisar os argumentos que demonstraram o equívoco que induziu ao erro.

De acordo com a decisão recorrida:

O artigo 202-B do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), ao tratar da possibilidade de contestação administrativa do Fator Acidentário de Prevenção – FAP atribuído à empresa, preceitua o seguinte:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 1º A contestação de que trata o caput deverá versar, exclusivamente, sobre razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 2º Da decisão proferida pelo Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional, caberá recurso, no prazo de trinta dias da intimação da decisão, para a Secretaria de Políticas de Previdência Social, que examinará a matéria em caráter terminativo. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

§ 3º O processo administrativo de que trata este artigo tem efeito suspensivo. (Incluído pelo Decreto nº 7.126, de 2010)

Como se vê, caso a empresa queira contestar na esfera administrativa o FAP atribuído à ela, com razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP, deverá apresentar contestação perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

Resta evidente, portanto, que é incabível, na presente instância administrativa, por falta de competência, a análise das alegações apresentadas pela Autuada relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP atribuído a ela.

Já em relação às alegações no sentido de que a legislação que criou o FAP é inconstitucional e ilegal, cabe apenas frisar que as mesmas não podem ser apreciadas no presente julgamento, visto que, conforme já dito no presente voto, é vedado à autoridade julgadora, em sede de processo administrativo fiscal, afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

Combatendo o que decidiu a DRJ, o recorrente alega que: "o interesse jurídico em contestar o FAP emergiu apenas após a lavratura dos autos de infração objeto do presente processo administrativo, na medida em que, antes de tal marco, o Recorrente não possuía débitos previdenciários capazes de justificar o manejo de insurgência contra índice do FAP."

Apesar da perspicácia demonstrada pelo argumento, não concordo com ele. A legislação estabeleceu prazo e procedimento próprios para que a instituição questionasse o FAP que lhe foi atribuído, ou seja, criou-lhe um direito subjetivo cujo exercício estava sujeito a prazo. Por isso, com a mera divulgação do seu FAP já havia interesse jurídico no seu questionamento.

Aliás, a mera possibilidade de autuação nunca foi impedimento para a discussão via mandado de segurança, na modalidade preventivo, largamente utilizado pelos contribuintes, o que evidencia a existência de interesse jurídico.

É claro que isso não lhe retira totalmente a prerrogativa de questionar o auto de infração no que diz respeito aos valores cobrados a título de RAT, mas esse questionamento sofre limitações de matéria em função da competência deste órgão. Assim, o contribuinte não pode questionar a constitucionalidade de lei, por exemplo, e, no caso concreto, não pode discutir no âmbito do PAF a correção do FAP, para o qual havia sede própria.

Ainda no que diz respeito ao RAT, a recorrente requer que seja analisada toda a matéria, inclusive a que submetida à demanda judicial, alegando que a propositura de ação antes da lavratura do auto de infração não implica renúncia à esfera administrativa.

Quanto a essa alegação, prejudicial em relação às que lhe seguem, adoto, sem embargo, o enunciado nº 1 da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 1: *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

O enunciado dessa Súmula não deixa margem para a interpretação pretendida pela recorrente, de que apenas as ações judiciais propostas após a lavratura do auto de infração implicariam renúncia à esfera administrativa. Neste caso, caberia à empresa estabelecer uma distinção entre a matéria que foi submetida ao crivo do judiciário e aquela que remanesceria para apreciação administrativa.

Não é isso, entretanto, que pretende. Defende que a Administração se manifeste no âmbito do PAF sobre matéria que já está submetida ao judiciário, o que contraria frontalmente o enunciado sumular.

Pela aplicação da Súmula, deixo de analisar as alegações com as quais a apelante pretende combater a alíquota da Contribuição ao RAT: ofensa ao princípio da legalidade, por ausência de previsão legal específica para as alíquotas; ofensa ao art. 195, § 9º da Constituição Federal; ofensa ao princípio da proporcionalidade, pela majoração determinada pelo FAP ser desproporcional ao custo gerado pela empresa ao INSS em decorrência de acidentes de trabalho; contrariedade ao conceito de tributo e princípio da isonomia, ao utilizar o FAP como meio de premiação ou punição; ofensa ao princípio da referibilidade.

Conforme se extrai do acima exposto, a análise dos argumentos apresentados pela recorrente encontraria óbice também no seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Da cobrança do adicional de 2,5% e da contribuição ao INCRA

Alega a recorrente que a cobrança do adicional de 2,5% e a exigência da contribuição para o INCRA afrontam várias regras e princípios da Constituição Federal.

Com esses argumentos, busca negar eficácia a comandos legais ainda em vigor. Nesse caso, a matéria não pode ser objeto de avaliação por este colegiado, conforme determina o enunciado 2 da Súmula do CARF que foi acima transcrito.

Em que pese a incidência desse enunciado, que seria suficiente para afastar as pretensões da recorrente, adoto também como razões de decidir o trecho abaixo transcrito, retirado do Acórdão 2401-004.218, do Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, da 1º TO/4ª Câmara/2ª Seção deste colegiado:

Portanto, no foro administrativo, não merece prosperar a argumentação da recorrente quanto à inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA.

Quanto aos aspectos da legalidade, temos que a investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEIS Nº 7.787/89 e 8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que **não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas**. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que **a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor**.

III Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos **EResp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006**. Naquele julgado, **restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico**, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331)

(destaques nossos)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos venia para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária. (...)”

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o “fato do contribuinte”, relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação.

Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem

no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária.

Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

(destaques nossos)

Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na “referibilidade” ou no “benefício direto”, de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).

É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 28/06/2012).

Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.

Da cobrança de juros sobre multa

Ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, o Código Tributário Nacional preceitua o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Assim, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima. Quer dizer, tanto a multa de ofício como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Cabe observar, ainda, que tanto o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, como o artigo 61 desta mesma Lei, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, conforme demonstrado abaixo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se vê, a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, já que a multa de ofício se enquadra dentro do conceito de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Ademais, observa-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício também está amparada pelo parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, já que este estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário “correspondente exclusivamente a

multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente” incidem juros a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo.

Com efeito, em que pesem as alegações apresentadas pela Autuada, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que ela se encontra expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas à legislação em vigor.

Nesse sentido, cabe citar os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(...)

(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)

(...)

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

Com estas considerações, encerro a análise do Recurso Voluntário negando-lhe provimento.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício se refere às competências 01 e 02/1999, em relação aos quais foi reconhecida a decadência do crédito tributário lançado em 03/2014. Vejo pelo discriminativo do débito (fls 419) que o valor exonerado supera o limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, por isso, conheço do recurso de ofício.

Nesse caso, considerando que:

- por força do enunciado nº 8 da Súmula Vinculante do STF o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regulado pelos arts. 173, I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- esses artigos estabelecem prazo de cinco anos;
- por força do que foi decidido no Recurso Especial nº 973.733/SC a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação e à não caracterização de dolo, fraude ou simulação;
- o enunciado nº 99 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF estabelece que, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração;
- a autoridade de piso relata a existência de recolhimentos de contribuições sociais previdenciárias sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais e recolhimento de contribuições para terceiros nas competências 01 e 02/2009 (fls 918), bem como que não foi cogitada a atribuição de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada ao contribuinte;

Processo nº 16327.720197/2014-68
Acórdão n.º **2201-003.591**

S2-C2T1
Fl. 1.149

Não merece reparo a decisão recorrida, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos.

Nego provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão:

Com base no exposto, voto por conhecer dos recursos voluntário e de ofício e, no mérito, negar provimento a ambos.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pesem os argumentos e logicidade do voto, ousou discordar, somente nos aspectos mencionados, da ilustre Conselheira Dione Wasilewski.

Como veremos ao longo da motivação da minha decisão, a divergência se consubstancia quanto ao cumprimento e, por vezes, descumprimento dos requisitos constantes na Lei nº 10.101/00 por alguns dos instrumentos de acordo para o pagamento da PLR.

De todo modo, mister realçar que naquilo que não for expressamente abordado neste voto, assumo a motivação e a decisão da ínclita Relatora como se minhas fossem.

Honrado pela menção de trecho de meu voto, na parte em que expresseu meu posicionamento científico sobre a verba em análise, reitero que os requisitos previstos na norma isentiva - regra de estrutura, como ensina Paulo de Barros Carvalho, e que como tal deve ser sempre analisada em confronto com norma de conduta para aferição dos efeitos tributários - são de observância obrigatória que seja afastada a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor pago a título de PLR.

Reafirmo que a Participação nos Lucros ou Resultados tem sempre - digo e repito - sempre, natureza remuneratória, se não observadas os requisitos legais. Não se pode não reconhecer a natureza contraprestacional de uma verba paga com base no atingimento de uma meta, de um objetivo, de um ajuste, pactuados previamente. Exsurge a natureza contraprestacional em verba previamente acordada em que cabe ao empregado o cumprimento do combinado. A doutrina trabalhista é unânime em determinar a natureza de salário condição nesse casos.

Tal constatação é determinante para que o intérprete possa ter os limites que a Carta de República impôs para que tal verba seja desvinculada da remuneração: os limites da Lei nº 10.101/00. Lei de conteúdo trabalhista e de efeitos tributários.

Logo, imprescindível a observância das disposições constantes da norma isentiva que, como cediço em face da disposição codicista, deve ser interpretada literalmente, assim entendida a interpretação sistêmica, aquela que leva em consideração as demais disposições constantes do sistema jurídico, e que não permite o alargamento conceitual típico da integração por analogia.

Impende ressaltar que qualquer ofensa à Lei isentiva torna despidendo qualquer outra consideração sobre os valores pagos pela Recorrente, posto que retirada a norma que afastava a incidência tributária, exsurge a natureza remuneratória ínsita aos valores pagos a título de PLR, com sempre dito, verba idêntica a prêmio ou bônus

Para não errarmos em nosso raciocínio, voltemos à letra fria da Lei nº 10.101/00, quanto às exigências para implantação da PLR:

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 paritária 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.

(...) " (destaques não constam do texto da lei)

A simples e isenta leitura do texto da Lei nº 10.101/00 esclarece que **o instrumento firmado pelas partes, por meio de um acordo firmado por comissão paritária com participação sindical ou por convenção ou acordo coletivo, deve conter regra claras e objetivas dos direitos dos trabalhadores** (exegese das disposições constantes no caput, nos incisos I e II, e no § 1º do artigo 2º).

Já no incisos I e II do parágrafo 1º do artigo 2º, encontramos a exigência da pactuação prévia. Porém, como se pode confirmar por simples e literal leitura do texto, **tal requisito de acordo prévio só existe se o ajuste entre as partes prever o cumprimento em programas de metas, resultados e prazos**, posto que a exigência está inserida no inciso II do mencionado parágrafo 1º do artigo 2º.

Realinhados quanto às exigências legais, analisemos os programas ensejadores dos pagamentos realizados pela Recorrente a título de PLR.

Início pelo acordo de 2008. Firmado em em 29 de abril, por comissão paritária eleita e composta por representantes da empresa e dos empregados, não contou com a participação de representante sindical.

Convidado a participar, o sindicato da categoria se recusou a participar, segundo o Recorrente. Mera correspondência encaminhada por portador, com anotação deste que houve recusa em mero protocolo da missiva, foi suficiente, no entendimento da Recorrente para permitir que as partes - empregados e empresa por meio de comissão paritária eleita - firmassem um acordo válido a título de participação nos lucros.

Não se pode concordar.

A Lei nº 10.101/00 exige a participação sindical nas tratativas da comissão formada para instituição de um programa de participação nos lucros e resultados. Não há outra obrigação para o representante do sindicato que a não a mera participação. Ele não decide, ele não delibera, ele simplesmente participa, media, ajuda na composição dos interesses,

empondera os empregados na busca pelo acordo, pelo ajuste nas metas e nos direitos substantivos e nas regras adjetivas do pacto que institui a participação.

Claro que não deixaria o legislador de garantir um direito social insculpido na Carta Fundamental ao arbítrio de alguém que não participa desse direito, nem da obrigação dele decorrente. Há solução legal quando ocorre a recusa do sindicato em participar da negociação.

Os artigos 616 e 617 da Consolidação das Leis do Trabalho apontam a solução. Bastaria a adoção dos procedimentos ali indicados que a recusa do sindicato estaria suprida.

Não soube, ou não quis, o Recorrente adotar tal procedimento. Houve descumprimento de requisito da Lei nº 10.101/00 no instrumento que instituiu a programa de participação nos lucros de 2008 e 2009.

Tal descumprimento retirou o caráter isentivo da Lei. Exsurge a natureza remuneratória da verba paga a título de PLR por força de tal ajuste. Incidência de contribuições previdenciárias é inafastável.

Recurso negado nesta parte.

Vejamos agora o pacto referente ao exercício de 2010.

Verifico que tal instrumento foi firmado em dezembro do ano de 2010.

Trata-se de programa de pagamento de PLR com base em metas e resultados. Não pacto prévio quando este ocorre no último mês do ano. A lei exige que as metas sejam pactuadas previamente.

Em que pese alguma divergência doutrinária e jurisprudencial sobre o conceito aplicável ao ajuste prévio (prévio a quê?), é inegável que um ajuste firmado em 09 de dezembro de determinado ano só é prévio ao Natal.

Norma isentiva descumprida. Incidência de contribuições previdenciárias nas verbas pagas com fulcro em tal acordo.

Passemos agora ao acordo relativo ao ano de 2011.

Como explicitado no Voluntário, no pacto que ensejou o pagamento da PLR no exercício de 2011, os empregados da Recorrente foram divididos em dois grandes grupos, com a finalidade de estabelecer-se as metas a serem alcançadas. Um grupo denominado Cargos de natureza Administrativa, com 240 empregados, e outro Cargos de natureza Comercial com 38 empregados.

Vejamos o que determina o acordo coletivo quanto às metas do trabalhadores do grupo de natureza Administrativa (Claúsula Oitava)

Area Administrativa – a avaliação é composta por 90% de metas individuais avaliadas pelo gestor e por 10% de metas da equipe avaliadas pelo cliente / fornecedor interno. ✓

Observando o manual *Arquitetura do Programa de PLR* anexado, encontro às folhas 18, nos indicadores a serem alcançados pelos funcionários da área administrativa, os

conceitos de Insatisfatório, Satisfatório, Superior e Outstanding como metas individuais a serem obtidas por avaliações promovidas pela Presidência, Diretores e Gestores da Empresa.

Não há metas objetiva numa avaliação realizada pelo gestor e pelo cliente/fornecedor interno.

Requisito de norma isentiva descumprido. Caráter remuneratório da verba indiscutível, e determinante para se considerar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos com base no acordo de 2011.

Recurso negado também nesta parte.

Verifiquemos agora os ajustes para pagamento de valores a título de PLR com base nas convenções coletivas de trabalho dos anos de 2009 a 2011.

Segundo a imputação fiscal não se pode pagar valores a título de PLR com base em acordo e também em convenção coletiva. Acusa ainda, a Autoridade Lançadora, que os instrumentos coletivos foram firmados ao final do exercício o que fere a exigência de pactuação prévia prevista na Lei nº 10.101/00.

Não cabe razão ao Fisco. Explico.

Não há em nenhum dispositivo legal qualquer menção ou mesmo possibilidade de interpretação que não possa haver dois ou mais instrumentos que pactuem o pagamento do direito social previsto no inciso XI do artigo 7º da Carta. De onde a autoridade fiscal tirou tal requisito?

Dizer que pode haver compensação entre os planos significa dizer que há vedação para existam dois planos?

Isso é forma de interpretação literal? Não se pode concordar, não no terreno da hermenêutica jurídica.

Voltemos a letra fria da Lei. Verifico, da simples e isenta leitura do texto da Lei nº 10.101/00, que **o instrumento firmado pelas partes, por meio de um acordo firmado por comissão paritária com participação sindical ou por convenção ou acordo coletivo, deve conter regra claras e objetivas dos direitos dos trabalhadores** (Artigo 2º. caput, incisos I e II, e § 1º)

Já no incisos I e II do parágrafo 1º do artigo 2º, encontramos a exigência da pactuação prévia. Porém, como se pode confirmar por simples e literal leitura do texto, tal requisito de acordo prévio só existe se o ajuste entre as partes prever o cumprimento em programas de metas, resultados e prazos, posto que a exigência está inserida no inciso II do mencionado parágrafo 1º do artigo 2º.

Não há tal requisito no inciso I, isto é, nos casos dos instrumentos pactuados versarem sobre regras claras e objetivas sobre índices de lucratividade, de resultados ou mesmo de produtividade, não quis o legislador estabelecer a exigência da negociação prévia desses índices.

E porquê?

Em que pese não caber ao intérprete do direito buscar as razões do legislador em norma que se deva interpretar literalmente - ou seja, de maneira sistêmica porém, restritiva - ouso, como estudioso da ciência do direito, opinar.

Ao definir que os objetivos dos programas de participação nos lucros e resultados são a integração do capital e trabalho e o incentivo a produtividade, quis o legislador que o trabalhador, aquele que detém a força do labor, pudesse participar dos ganhos que o impulso de seu trabalho - conceitualmente chamada de mais valia - acrescesse ao ganho do capital investido pelo empresário, pelo acionista, ou seja, que além de seu salário - pago pelo trabalho prestado - recebesse um quinhão daquilo que acrescentasse ao lucro, ao resultado da empresa.

Para que isso não restasse como um mero favor, uma liberalidade do detentor do capital, exigiu, o legislador, um ajuste sobre aquilo que o trabalhador devia fazer para além das suas funções, qual o '*plus*' a ser alcançado, qual sua efetiva missão para atingir o objetivo institucional e por via de consequência, seu quinhão nesse desiderato.

Previu a letra da lei que os ajustes fossem feitos sempre com a participação sindical, fator de empoderamento dos trabalhadores, e que se dessem sobre dois grandes parâmetros: *i)* índices de produtividade, qualidade e lucratividade; ou *ii)* programa de metas, resultados e prazos, anteriormente acordados.

Ora, o lucro da empresa depende - como nos ensina a própria ciência destinada a aferi-lo, a contabilidade - de inúmeros fatores, inclusive os ligados a essência da atividade, como a compra de insumos, as despesas incorridas ou adiadas, a margem de retorno, os investimentos realizados ou postergados, a propaganda, o marketing etc.

Claro que o trabalho necessário para a produção de bens ou dos serviços prestados pela empresa impacta o lucro, mas não o faz de maneira direta, de maneira determinante, quanto mais em um único exercício.

Por isso, no caso do lucro, da produtividade e da qualidade, não exigiu o legislador pacto prévio, somente que existissem regras claras e objetivas para a percepção da PLR, além das regras para aferição do atingimento dos objetivos acordados, a periodicidade da distribuição, o período de vigência do ajuste e prazos para revisão do acordo.

Esse é o ponto fulcral da distinção feita pelo Poder que tem por mister a elaboração das leis.

Além dessas considerações, recordemos que, no caso em apreço, o pactuado decorre de convenção coletiva, firmado com sindicato de empregadores que exercem atividade bancária, setor de grande margem de lucro e baixa necessidade de mão-de-obra em face do uso disseminado da tecnologia.

Cediço também, que ao ajustar-se a participação dos trabalhadores no lucro das empresas, sendo tal ajuste firmado ao longo do exercício a necessidade de fazê-lo no início deste é totalmente despicienda, posto que o lucro só será aferido - de maneira definitiva - ao final do período determinado pela legislação.

Não obstante, forçoso recordar que o ajuste decorre de convenção coletiva, instrumento de negociação que ocorre, no mais das vezes, nas datas bases de cada categoria profissional, sendo a dos bancários realizada no mês de setembro de cada ano, restando razoável acordo firmado em outubro ou início de novembro, em razão da notória e arrastada negociação que ocorre entre as partes.

Mister realçar, com tintas fortes que, nos casos em análise, o pacto ajustado foi firmado antes do efetivo pagamento da parcelas relativas à PLR, afastando qualquer tipo de simulação ou fraude quanto aos valores efetivamente pagos.

Assim, verifico que houve pagamento com base em critérios objetivos, fixados por meio de regras claras, perfeitamente aferíveis, sendo definida a periodicidade e a data do pagamento.

Por todo o exposto, e como reconhecido pela própria autoridade fiscal e pela inclita Relatora, afastando o requisito da negociação prévia ser realizada no começo do exercício relativo à participação nos lucros, entendo ser totalmente adequado os valores pagos a título PLR por força das convenções coletivas relativas ao anos de 2008, 2009 e 2010.

Recurso provido nesta parte.

Por fim, mister analisar a questão do pagamento realizado aos diretores estatutários.

Alega a Recorrente a possibilidade de pagamento ao diretores estatutários decorre da própria Constituição, uma vez que o artigo 7º assegura o rol dos direitos dos trabalhadores e não somente dos empregados, assevera a Recorrente (fls 634), inclusive citando jurisprudência deste Colegiado, que a Lei nº 6.404/76 contempla a possibilidade de pagamento de participação nos lucros para o diretores estatutários, o que cumpriria o ditame da Lei de Custeio no sentido da necessidade de observação das disposições legais para a fruição da isenção da contribuição previdenciária sobre o pagamento da PLR.

Assiste razão a Recorrente quanto a possibilidade de pagamento de PLR aos diretores estatutários, mas por fundamentos diversos. Os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR. Explico.

Vimos, linhas atrás, quais requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, requisitos expressamente disposto pela Lei. Dissemos ser obrigação da Autoridade Tributária verificar se o pagamento da PLR cumpriu essas exigência legais, nos estritos termos impostos pela Lei.

Nesse sentido, como leciona André Franco Montoro, a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu.

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

“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;” (grifei)

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

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

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301-003.024, dj; PAF 11020.002008/2010-79, Ac. 2301-002.492 dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Taborda Simões, em obra de fôlego sobre o tema (*Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOsoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.

Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.

Enfileiramo-nos com a segunda posição.

A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”

Não obstante o todo o exposto, **outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.**

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.

Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêutico-concretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:

"Princípio da unidade da constituição:

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre suas normas. Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o interprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.

Princípio da máxima efetividade

*Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: **a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.***

(...)” (destaques não constam do original)

Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160). Após recordar que:

"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis"

O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:

"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o caráter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido"

Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (*Direito Constitucional*, Manole, 2007, pg. 10 'in fine'), ensina:

"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados"

A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:

"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais"

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

"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.

(...)

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual."

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado - ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função - este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina*, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos

Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – sou de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.

Não obstante todo o exposto, não há uma única linha nos acordos coletivos anexados ou nas convenções coletivas transcritas que estendam os efeitos dos ajustes firmados aos contribuintes individuais. Não verifiquei nenhuma regra clara e objetiva que se aplicasse a esses trabalhadores, não há definição de nenhuma meta, ou participação nos lucros a eles destinados.

Assim, impossível entender-se que os valores pagos aos dirigentes da Recorrente tivessem natureza jurídica de PLR.

Recuso voluntário negado nessa parte.

CONCLUSÃO

Diante dos motivos mencionados e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR nos anos de 2009 e 2010 com base nas convenções coletivas de trabalho

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira