



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

Processo nº 16682.721101/2012-78
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.082 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente LOJAS AMERICANAS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

Autos de Infração DEBCAD's nºs 51.014.862-0, 51.014.863-8, 51.014.861-1

Consolidados em 09/01/2013

EMENTA

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS

Em na ocorrendo a efetiva manifestação contra determinado levantamento não há de ocorrer pronuncia pela decisão de piso, estando ela, na fase recursal abarcada pelo trânsito em julgado.

No caso em tela alega a Recorrente que a decisão de piso não pronunciou quanto aos valores lançados à título de 'previdência complementar - PC2 e CI2'. Mas, omite que não objurgou-os na oportunidade da impugnação.

Há de ser tido que, tanto na impugnação quanto no presente recurso voluntário a Recorrente tão somente anatematizou as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e respectiva infração correlata. Sendo que, no que trata aos levantamentos referentes aos pagamentos a título de Previdência Privada (PC2) e diferenças de remunerações de contribuintes individuais apuradas em DIRF (CI2), hão de ser considerados como matéria com trânsito em julgado, constituindo definitivamente crédito previdenciário.

Segundo inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, há de considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, como ocorreu no caso.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS A TÍTULO DE PLR DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa, seguindo orientação dos acionistas, o que os impedem de serem equiparados aos empregados celetistas.

Diretor estatutário ou diretor não empregado é aquele que, participando ou não do risco do empreendimento, seja eleito, por Assembléia Geral dos acionistas, para o cargo de direção das sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Por estas razões, o pagamento de PLR a diretores acionistas, não enquadra na isenção de contribuição previdenciária, prevista na Lei 10.101/2000.

PLR DE EMPREGADOS. APLICAÇÃO DAS REGRAS PREVISTAS NO ACORDO QUE PODE RESULTAR EM NÃO PAGAMENTO DA PLR A TODOS OS EMPREGADOS.

Não descaracteriza a PLR o fato de poucos empregados terem recebido a parcela, desde que isso seja fruto da aplicação do Acordo negociado com a participação do sindicato e que o instrumento possua regras claras e objetivas, bem como não contenha estas cláusulas discriminatórias.

MULTA

Quando não há manifestação expressa anatematizando a multa, esta deverá ser mantida.

No presente caso avaliou a fiscalização que a multa de 24 % do principal é menos onerosa para o contribuinte, que deverá ser mantida, eis que não houve enfrentamento na impugnação.

Sem razão a Recorrente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de formalização dos acordos de Participação de Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Mauro José Silva e Andrea Brose Adolfo; b) em negar provimento ao recurso, na questão de pagamento de Participação de Lucros e Resultados (PLR) aos diretores do sujeito passivo, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão de pagamento de PLR aos empregados, pelo cumprimento das regras acordadas, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Andrea Brose Adolfo, que negavam provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em não conhecer das questões sobre previdência complementar, nos termos do voto do Relator. b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a)

Relator(a), Redator: Mauro José Silva

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Andrea Brose Adolfo, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro Jose Silva e Adriano Gonzáles Silvério

Relatório

O presente remédio recursivo foi interposto pelo contribuinte contra Acórdão sob nº 12-59.742, exarado pela d. 10ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou procedente o lançamento.

Trata de Autos de Infração (AI nºs 51.014.862-0, 51.014.863-8, 51.014.861-1) lançados pela fiscalização contra a Recorrente, no qual são exigidas contribuições da empresa: a) destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, referente às competências 01/2009 a 12/2009; b) contribuições destinadas a terceiros e outras entidades, referente às competências 01/2009 a 12/2009, acrescido de juros e multa de ofício; c) penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória por ter o contribuinte apresentado GFIP com incorreções e/ou omissões, referente às competências 01/2008 a 12/2009, após a entrada em vigor da MP 449/2008.

Constituíram fatos geradores: a) os valores de remunerações, pagas a empregados e diretores não empregados, sob a forma de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em desacordo com a legislação vigente; b) os pagamentos a empregados e diretores, apurados em DIRF, relativos a programa de previdência privada, não franqueados a todos os empregados e dirigentes da empresa, e; c) divergências apuradas nas remunerações dos segurados contribuintes individuais, constantes das folhas de pagamento, DIRF e GFIP.

Noticiado do lançamento apresentou sua impugnação, cuja qual não foi suficiente para modificar a autuação.

Em 14.OUT.2013 foi notificada da decisão de piso e no dia 12.NOV.2013 aviou o presente remédio recursivo, alegando: i) tempestividade; ii) da efetiva impugnação das verbas tributadas e da ausência de identificação da matéria tributável relativa ao levantamento CI; iii) da não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas recebidas a título de PLR de diretores estatutários; iv) da previa deliberação das metas estabelecidas no PLR pactuada antes da aferição – inexistência de violação à Lei 10.101/2000; v) do caráter isonômico da PLR pactuada em favor dos segurados empregados – inexistência de violação à Lei 10.101/2000; vi) do pagamento de PLR em uma única parcela de conformidade com o que antes pactuado – inexistência de violação à Lei 10.101/2000; vii) da inaplicabilidade da multa lançada no AI DEBCAD sob nº 51.014.861-1 em razão de ausência de incorreção nas GFIP's apresentadas.

Eis em síntese apertada o relato do necessário para o julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator

O presente Recurso Voluntário acode todos os pressupostos de admissibilidade, inclusive sendo tempestivo, como alegou a Recorrente em sua peça recursiva, razão pela qual dele conheço e passo análise das questões trazidas à baila.

DA EFETIVA IMPUGNAÇÃO DAS VERBAS TRIBUTADAS E DA AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL RELATIVA AO LEVANTAMENTO CI

Diz que desarrazoada a decisão de piso quando alega que a Recorrente não impugnou os valores lançados à título de ‘previdência complementar – PC2 e CI2’.

Para ela, não houve a devida e imperiosa observação da DRJ que não verificou que na impugnação há o alerta que os três Autos de Infração tiveram por base a totalidade dos valores pagos a seus segurados empregados e contribuintes individuais a título de PLR, onde requerer ao final a improcedência dos três AI's.

Neste diapasão, segundo a Recorrente, a decisão de piso foi contraditória, porque apreciou a imunidade das verbas recebidas pelos contribuintes individuais e segurados empregados inseridas no levantamento PC2, mas considerou como não impugnada.

Desta forma, preteriu o seu direito de defesa a DRJ, devendo ser nula a decisão lá exarada.

Alternativamente, requer o saneamento processual, onde deverá este colegiado espancar a dúvida levantada, apreciando a matéria.

Não concordo com este arrazoado levantado pela Recorrente, eis que, tanto na impugnação, quanto no presente recurso voluntário a Recorrente tão somente anatematizou as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e respectiva infração correlata. Sendo que, no que trata aos levantamentos referentes aos pagamentos a título de Previdência Privada (PC2) e diferenças de remunerações de contribuintes individuais apuradas em DIRF (CI2), hão de ser considerados como matéria com trânsito em julgado, constituindo definitivamente crédito previdenciário.

Segundo inteligência do artigo 17 do Decreto 70.235/72, há de considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, como ocorreu no caso.

Sem razão.

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS A TÍTULO DE PLR DE DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Em primeiro lugar há de considerar que os diretores estatutários, por não terem carteira assinada são equiparados a empresários, mesmo não assumindo risco do negócio representam a empresa, seguindo orientação dos acionistas, o que os impedem de serem equiparados aos empregados celetistas.

Vejo que o artigo 7º da Constituição Federal é cristalino, onde trata dos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego.

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

Diretor estatutário ou diretor não empregado é aquele que, participando ou não do risco do empreendimento, seja eleito, por Assembleia Geral dos acionistas, para o cargo de direção das sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.

Por estas razões considero ilegal o pagamento de PLR a diretores acionistas, com isenção de contribuição previdenciária, inserta na Lei 10.101/2000.

Sem razão a Recorrente.

DA PREVIA DELIBERAÇÃO DAS METAS ESTABELECIDAS NO PLR PACTUADA ANTES DA AFERIÇÃO – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEI 10.101/2000

Diz em sua peça recursiva que as metas estabelecidas no PLR em testilha já estava concebido desde 2008, não implicando em irregularidade nesta sistemática, porque a lei nada impede que assim se proceda.

Ora, 'data venia', não posso concordar com esta dinâmica estabelecida pela Recorrente, pois o fato de já existir PLR para anos anteriores não vincula as partes a atingirem as mesmas metas e seguirem os mesmos critérios antes adotados em anos subsequentes.

De mais a mais, a lei fala em periodicidade e período de vigência, conforme artigo 2º, § 1º, 'in verbis':

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

.....

*§ 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 (GN)*

Assim, utilizando-se de PLR antes estabelecida, sem seguir as regras insculpidas pela lei, a Recorrente não deu conhecimento prévio ao trabalhador do que lhe seria cobrado como condição para alcançar o ganho financeiro almejado. E isto, é agressão ao que dispõe o art. 2º, § 1º, II, da Lei 10.101/2000.

DO CARÁTER ISONÔMICO DA PLR PACTUADA EM FAVOR DOS SEGURADOS EMPREGADOS – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEI 10.101/2000

Diz que a decisão de piso incorreu em equívoco ao pronunciar que mais de 90% dos empregados não receberam o PLR, isto porque o Relatório Fiscal contabilizou indevidamente 7.180 funcionários que não receberam o benefício, mas, segundo a Recorrente, eles não receberam, seja porque faltaram ao trabalho, conforme corrobora às fls. 1.112/1.263, ou porque houve o rompimento contratual, conforme fls. 1.072/1.111.

Para a Recorrente a decisão de piso também cometeu outro engano ao considerar que o benefício atingiu somente aos funcionários graduados, eis que, em verdade, conforme demonstrou em sua peça defensiva inicial, 80% dos beneficiados trabalham em loja.

Não vejo razão à Recorrente, eis que, i) como alhures dito, o PLR formulado é uma reedição de período anterior, e este foi uma das principais causa da sua desconsideração; mas, não é só, eis que ii) examinando os termos dos acordos vê-se a determinação de metas disforme com relação aos funcionários da sede para os das lojas com premiação distinta, conforme provou copiosamente no RF, itens 18 e 19, onde, nas lojas, somente tiveram a percepção do benefício os ocupantes de cargos de gerência, supervisão e congênere.

Em síntese, provou a Fiscalização que dos 17.458 funcionários existentes, somente 697 foram agraciados com o recebimento do PLR. E, neste diapasão, caberia a Recorrente comprovar a falta ou rescisão contratual de trabalho dos outros quase 17 mil funcionários que sobejaram, sendo que, mesmo com toda documentação apresentada, estes não foram assaz para espantar a necessidade.

Mas, seja como for, ainda que provasse, não vejo, neste momento, como aceitar o PLR apresentado, favorecendo diretores que não se afiguram como empregados, sendo esta minha principal razão de desconsiderar todo o PLR apresentado.

DO PAGAMENTO DO PLR EM UMA ÚNICA PARCELA – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEI 10.101/2000

Para a Recorrente os limites de 1 a 3 salários nominais previstos nos Acordos a título de PLR tão somente serviram como um piso mínimo para pagamento de PLR, onde poderiam pagar, como de fato pagaram, o quanto julgassem devido aos beneficiários, pois nem a Constituição Federal nem a Lei 10.101/2000 limitam tal pagamento.

De fato não se vê na legislação a limitação dos benefícios a serem pagos no PLR, mas, também não é crível que nos termos do PLR sejam estabelecidas metas limitadoras e, após, venha a alegação de que apenas seriam bases de pagamento mínimo.

No caso em tela, houve benefício 15 vezes maiores, ou seja, no mínimo houve extrapolação do pacto 12 vezes mais.

Quanto ao pagamento em parcela única, não vejo imperfeição na decisão de piso, eis que, como dizem os latinos, na clareza da lei cessa sua interpretação. 'In verbis':

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.

§ 1º

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

Sem razão.

DA APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE, CONFORME TRATA A LEI 8.212/91, ARTIGO 35, CAPUT, C/C COM O CTN, ARTIGO 106, INCISO II, LETRA C.

Requer ainda que, se mantida a exigibilidade da obrigação principal, a multa de mora deverá ser reduzida para o limite máximo de 20%, conforme determina o artigo 35 da Li 8.212/91, combinada com o artigo 106, Inciso II, Letra C do CTN.

A impugnação foi protocolizada em fevereiro de 2013, quando a novel legislação já estava em plena aplicabilidade. Nesta oportunidade deveria a Recorrente ter anatematizado a multa, com as suas razões. Entretanto, como se observa na peça às fls. 1.824 à 1.837, isto não ocorreu.

Urge tratar das matérias não suscitadas em sua impugnação e levantada no presente recurso, cujas quais penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

Neste diapasão tenho que a 'Ordem Pública' significa dizer do desejo social de justiça, assim caracterizado porque há de se resguardar os valores fundamentais e essenciais, para construção de um ordenamento jurídico 'JUSTO', tutelando o estado democrático de direito.

Por outro lado, julgar matéria não questionada e que não trate do interesse público é decisão 'extra petita', como é o caso em tela onde a multa não foi anatematizada pelo Recorrente, e que tem o meu pronunciamento de aplicação da multa mais favorável ao contribuinte, mas que neste momento não julgo a questão, eis que não refutada no recurso e não se trata de matéria de ordem pública.

Tem o meu voto no sentido de que matéria não recorrida é matéria atingida pela instituição do trânsito em julgado, mesmo as matérias de ordem pública não pré-questionadas, porque, em não sendo pré-questionadas há limite para cognição.

Das pesquisas realizadas para definir o que seja 'matéria de ordem pública', parece-nos que a mais completa seja a de Fábio Ramazzini Becha, que peço vênia para transcrevê-la:

“.. Matéria de Ordem Pública trata-se de conceito indeterminado, a dificuldade de interpretação é maior do que nos conceitos legais determinados. ...

Prossegue:

“... A ordem pública enquanto conceito indeterminado, caracterizado pela falta de precisão e ausência de determinismo em seu conteúdo, mas que apresenta ampla generalidade e abstração, põe-se no sistema como inequívoco princípio geral, cuja aplicabilidade manifesta-se nas mais variadas ramificações das ciências em geral, notadamente no direito, preservado, todavia, o sentido genuinamente concebido. A indeterminação do conteúdo da expressão faz com que a função do intérprete assumam um papel significativo no ajuste do termo. Considerando o sistema vigente como um sistema aberto de normas, que se assenta fundamentalmente em conceitos indeterminados, ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de um esforço interpretativo muito mais árduo e acentuado, é inegável que o processo de interpretação gera um resultado social mais aceitável e próximo da realidade contextualizada. Se, por um lado, a indeterminação do conceito sugere uma aparente insegurança jurídica em razão da maior liberdade de argumentação deferida ao intérprete, de outro lado é, pois, evidente, a eficiência e o perfeito ajuste à historicidade dos fatos considerada.

O fato de se estar diante de um conceito indeterminado não significa que o conteúdo da expressão “ordem pública” seja inatingível.(...)”

(...)

A ordem pública representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano.

Trata-se de instituto que tutela toda a vida orgânica do Estado, de tal forma que se mostram igualmente variadas as possibilidades de ofendê-la. As leis de ordem pública são aquelas que, em um Estado, estabelecem os princípios cuja manutenção se considera indispensável à organização da vida social, segundo os preceitos de direito.

(...)

dizer que: Para Andréia Lopes de Oliveira Ferreira matéria de ordem pública implica

“são questões de ordem pública aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, via de regra, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo. Trata-se de conceito vago, não podendo ser preenchido com uma definição” e cita Tércio Sampaio Ferraz, para quem “é como se

o legislador convocasse o aplicador para configuração do sentido adequado”

A princípio tem-se que matéria de ordem pública é aquela que diz respeito à sociedade como um todo, e dentro de um critério mais correto a sua identificação é feita através de se saber qual o regime legal que ela se encontra, ou seja, quando a lei diz.

É bem verdade e o difícil é que nem sempre a lei diz se determinada matéria é ou não de ordem pública, e, neste caso, para resolver a questão, urge que a concretização e a delimitação do conteúdo da ordem pública constitui tarefa exclusiva das Cortes Nacionais.

Todavia, elas mesmas (Cortes Superiores) não definiram com exatidão o que vem ser matéria de ordem pública, e tão pouco se a multa quando não recorrida deve ou não ser decidido por ser matéria imperiosa de julgamento, tratando-se de interesse geral.

E mais, mesmo quando a matéria é de ordem pública e não pré-questionada, o STJ vem reiteradamente decidindo que, reconhecidamente matérias de ordem pública, quando não analisada em instâncias inferiores e tão pouco pré-questionadas, não devem ser analisadas naquela Corte. ‘Ex vi’ Acórdão abaixo:

*AgRg no REsp 1203549 / ES
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2010/0119540-7*

Relator Ministro CESAR ASFOR ROCHA (1098)

T2 - SEGUNDA TURMA

Data de Julgamento 03/05/2012

DJe 28/05/2012

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE LIMINARINDEFERIDA. PREQUESTIONAMENTO. QUESTÕES DE ORDEM PÚBLICA.- A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, na instância especial, é vedado o exame de questão não debatida na origem, carente de pré-questionamento, ainda que se trate eventualmente de matéria de ordem pública. Agravo regimental improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, acompanhando o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-

Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro-Relator.

Assim, tenho que a multa não é matéria de ordem pública porque, como dito por Fábio Rmansini Bechara, ela não ‘representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano’.

Mas, mais que isto, a multa não foi objurgada na impugnação, razão a mais para não submeter ao julgo na 2ª instância, porque seria supressão de instância, desrespeitando a decisão de piso.

Feita estas considerações, passamos a aplicação da multa propriamente dita.

O Relatório Fiscal reserva algumas linhas para muito bem traçar a dita retroatividade benigna na aplicação da lei, quando não há ainda decisão definitiva, como ocorre no caso das multas, mora e ofício.

No presente caso trata de multa de mora por descumprimento de obrigação principal, cuja qual, em comparação com a ‘retroatividade mais benéfica’ entendeu a Fiscalização que deveria ser aplicada a multa de mora de 24% do principal, inserta no artigo 35 da Lei 8.212/91, antes da alteração, por ser menos onerosa do que de ofício de 75% do principal

Esta multa deverá ser mantida, pelas razões já mencionadas.

CONCLUSÃO

Diante do exposto tenho que o Recurso Voluntário aviado encontra-se em consonância com a legislação processual, razão pela qual dele conheço, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Wilson Antonio De Souza Corrêa - Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica [das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a

direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydney Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006.** Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está **inserto no art. 195**, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a

qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: *“não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal”*. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza

tributária”.(op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional(art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

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

Regras claras e objetivas

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

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

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

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

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

“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou

resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(..)

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo,...

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

OJ 31

SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

Nº 31

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

(inserida em 19.08.1998)

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

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

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

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

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

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

Não descaracteriza a PLR o fato de poucos empregados terem recebido a parcela, desde que isso seja fruto da aplicação do Acordo negociado com a participação do sindicato e que o instrumento possua regras claras e objetivas, bem como não contenha este cláusulas discriminatórias. É esse exatamente o caso dos autos. Assim, votamos por dar provimento no Recurso nesse aspecto.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado