



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

Processo n° 19515.000297/2008-05
Recurso n° 161.054 Voluntário
Acórdão n° 2401-00.276 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2009
Matéria SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS
Recorrente BAYER S/A
Recorrida DRJ - SÃO PAULO I/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/04/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PREVISÃO CONSTITUCIONAL - EFICÁCIA CONTIDA - REQUISITOS LEGAIS - NÃO OBSERVAÇÃO - INCIDÊNCIA

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal/1988 não tem aplicação imediata pois prevê regulamentação por meio de lei ordinária. A participação nos lucros e resultados só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da MP 794/1994 que após várias edições foi convertida na Lei nº 10.101/2000, desde que paga de acordo com os referidos diplomas legais

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCONFORMIDADE COM A LEI - INCIDÊNCIA

Haverá incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação dos lucros ou resultados efetuados em desacordo com a disposição legal.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Cleusa Vieira de Souza e Cristiane Leme Ferreira, que votaram por dar provimento parcial ao recurso para excluir os fatos geradores ocorridos em 2004 e 2007.



ELIAS SAMPAIO FREIRE - Presidente



ANA MARIA BANDEIRA – Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros, Lourenço Ferreira do Prado. Ausente o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto.

Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa; à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA).

O Relatório Fiscal (fls. 25/30) informa que constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos a título de participação nos lucros sem as exigências previstas na legislação.

Relativamente aos anos base 2003, 2004 e 2006, a comissão para negociação do acordo só foi formada no final de cada ano, sendo que no ano de 2004, a formação da comissão foi posterior à assinatura do acordo.

A auditoria fiscal entendeu que em tais acordos não foram previstas regras claras e objetivas, uma vez que nenhum documento assinado ao fim do período base tem o poder de determinar metas para o passado, uma vez que fixar direitos previamente indica como alcançar tais recompensas e implica em ciência destes aos participantes antes do transcurso do período aquisitivo.

A notificada não apresentou ao fisco qualquer comprovação de que os instrumentos de acordo foram arquivados na entidade sindical dos trabalhadores.

Foi apresentada impugnação (fls. 99/106) onde a notificada alega que a participação nos lucros não pode integrar a base de cálculo da contribuição social conforme determinação constitucional que lhe garante a condição de imunidade.

Considera que é vedado a qualquer lei infraconstitucional dispor de forma diversa do previsto da norma constitucional.

Aduz que todas as regras e metas sempre foram definidas e divulgadas a todos os participantes no início de cada exercício e que o fato da mera assinatura do acordo ter ocorrido após o início do exercício não significa a inexistência de metas.

Argumenta que a definição de metas de participação de lucros ou resultados não é um ato isolado, mas versa sobre uma sucessão de tratativas, negociações e divulgações que culminam com a assinatura do termo de participação nos lucros e resultados.

Colaciona entendimento de juristas no mesmo sentido e alega que meras irregularidades formais não podem descaracterizar o pagamento de PLR, sob o risco de ferir os ditames que regem o princípio da verdade material.

Pelo Acordo nº 16-17.571, a 11ª Turma da DRJ/SPOI (fls. 165/175) julgou o lançamento procedente.



Irresignada, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 181/190) onde repete a argumentação de defesa e enfatiza que os pagamentos realizados pela mesma ocorreram em decorrência de acordo previamente estabelecido entre a empresa e seus empregados, como real incentivo à produção.

Não houve apresentação de contra-razões.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Inicialmente, a recorrente alega que não poderia incidir contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR em razão de se consubstanciar em imunidade prevista na Constituição Federal, sendo que esta não poderia se submeter a limitações impostas por lei infraconstitucional.

A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, *in verbis*:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (g.n.)

Da leitura do dispositivo, pode-se concluir que o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

A necessidade de lei com o objetivo de estabelecer as condições para que o pagamento de importâncias a título de participação nos lucros fosse desvinculado da remuneração pode ser inferida nas manifestações dos Exmos. Ministros do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro Ilmar Galvão.

O citado MI tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores e o STF julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

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

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

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



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

No mesmo julgamento assim se manifestou o Ministro Celso de Mello:

“A parte ora impetrante postula que, reconhecida a inércia do Estado, seja-lhe concedido o presente writ injuncional em ordem a garantir-lhe o exercício do direito vindicado.

O dever jurídico de editar a lei reclamada pelo texto da Carta Política é de ser atribuído, no caso, à União Federal, destinatária específica da imposição legiferante consubstanciada no art. 7, XI, da Lei Fundamental, eis que compete a essa pessoa estatal - e somente a ela - dispor, normativamente, sobre o tema versado no presente mandado de injunção (CE, art. 22, 1). Tem-se, pois, que apenas ao Poder Público federal é imputável o encargo constitucional de emanção do provimento normativo em causa.

A questão ora deduzida nesta sede injuncional perde relevo ante a existência, agora, de regulamentação estatal editada com o específico objetivo de viabilizar a plena eficácia juridico-normativa do preceito consubstanciado no art. 7, XI, da Lei Fundamental da República, cuja gênese reside, na história de nosso constitucionalismo republicano, na Constituição de 1946, sob cuja égide proclamou-se, pela primeira vez em sede constitucional, o reconhecimento do direito de participação dos trabalhadores nos lucros das empresas. Impende observar, consoante registra ILDÉLIO MARTINS em abordagem doutrinária do tema em causa (Revista LTr, vol. 52, n. 5/530, 1988), que a participação nos lucros ou resultados das empresas insinuou-se, no plano infraconstitucional da atividade legislativa da União, já em 1919, com a apresentação ao Congresso Nacional de projetos de lei - afinal não convertidos em diploma legal -, objetivando a institucionalização desse especial direito de índole social em favor dos trabalhadores, muito embora, como já salientado, a previsão desse instituto somente houvesse ingressado no sistema de direito constitucional positivo brasileiro com a Carta Política promulgada em 1946 (AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, “Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas”, p. 29, 1991, LTr; PONTES DE MIRANDA, “Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969”, Tomo VI/122, 2 ed./2 tir., 1974, RT; PINTO FERREIRA, “Comentários à Constituição Brasileira”, vol. 1/233, p. 189, Saraiva).

Com a edição da medida provisória referida pelo eminente Relator - que veiculou, em reedição, o conteúdo normativo inicialmente estabelecido pela MP nº 794, de 29/12/94, viabilizou-se o exercício, pelos trabalhadores em geral, do

direito de participação nos lucros ou resultados das empresas, suprindo-se, desse modo, ainda que com atraso de 49 (quarenta e nove) anos, a situação de lacuna técnica que impedia, até então, o pleno gozo dessa expressiva prerrogativa de ordem jurídico-social.

A superveniência do ato normativo primário faltante - e expressamente reclamado pela Constituição como requisito essencial à plena eficácia jurídica do preceito em causa (CF, art. 7, XI) — gera, na perspectiva das conseqüências de ordem processual que lhe são inerentes, uma situação de prejudicialidade que afeta o próprio prosseguimento da presente ação injuncional. Sendo assim, e considerando os limites com que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem demarcado o âmbito de atuação do remédio constitucional do mandado de injunção (RTJ 135/1), tenho por prejudicado o presente writ, na linha de idêntica decisão que proferi no MI 288-DF, de que fui Relator. (g.n.)”

Quando instados a manifestar-se, sobre o entendimento trazido pela recorrente, a Suprema Corte assim se manifestou:

“RE 393158 / RS - RIO GRANDE DO SUL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): MIN. EROS GRAU

Partes

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S): JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA

RECDO.(A/S): TINTAS RENNER S/A

ADV.(A/S): MAURIVAN BOTTA E OUTRO(A/S)

Julgamento: 24/11/2005

Publicação: DJ 14/12/2005 PP-00061

DECISÃO: O recorrido ajuizou ação ordinária para impugnar a incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação dos empregados nos lucros da empresa, no período compreendido entre março e abril de 1995. 2. A ação foi julgada procedente e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento à apelação do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ora recorrente. 3. A Corte a quo salientou que o artigo 7º, XI, da CB/88 --- que assegura a participação dos empregados nos lucros da empresa, desvinculada da remuneração --- é norma de eficácia plena e imediata. Sendo assim, a lei que vier a disciplinar a matéria não poderá vincular o produto da participação dos empregados nos lucros à remuneração desses. 4. O recorrente afirma que a decisão impugnada afronta o disposto no artigo 7º, XI, da Constituição do Brasil. Sustenta que o aludido preceito não possui eficácia limitada e, conseqüentemente, não prescinde de lei para a concretização de seu comando normativo, o que somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 794/94. 5. Assiste razão ao recorrente. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro

das empresas (é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02). Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Dou provimento ao recurso com fundamento no artigo 557, § 1º-A, do CPC, para julgar improcedente o pedido formulado na inicial, que está circunscrito a período anterior à superveniência da Medida Provisória n. 794/94 e suas reedições. Declaro invertidos os ônus da sucumbência. Publique-se. Brasília, 24 de novembro de 2005. Ministro Eros Grau - Relator - (g.n.)”

**“RE 380636 / SC - SANTA CATARINA
RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Relator(a): MIN. GILMAR MENDES

Partes

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S): PATRÍCIA VARGAS LOPES E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): BESC S/A - CRÉDITO IMOBILIÁRIO

ADV.(A/S): LUIZ EUGÊNIO DA VEIGA CASCAES E OUTRO(A/S)

Julgamento: 13/10/2005

Publicação: DJ 24/10/2005 PP-00057

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário fundado no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão assim ementado (fl. 82): "CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - NATUREZA NÃO SALARIAL - INCIDÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE - RECURSO DESPROVIDO. 1 - A interpretação sistemática da Constituição e a própria legislação superveniente que regulamentou seu art. 7º, XI, levam à conclusão de que a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa não possui caráter salarial, sendo inadmissível a incidência de contribuição previdenciária. 2 - Apelação desprovida." Alega-se violação ao artigo 7º, XI, da Carta Magna. Sustenta-se que a eficácia do citado dispositivo constitucional somente ocorreu a partir da edição da Medida Provisória no 794, de 29 de dezembro de 1994. O Subprocurador-Geral da República, Dr. Eitel Santiago de Brito Pereira, manifestou-se pelo provimento do recurso extraordinário, em parecer no qual restou assentado (fl. 111/112): "[...]. A tese esposada no decisório combatido diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Confirma-se, a propósito, a seguinte decisão do Ministro Eros Grau: '...Cuida-se de ação anulatória em que o Banco do Brasil insurge-se contra a exigência da cobrança de crédito tributário (contribuições previdenciárias), incidentes sobre a participação dos empregados nos lucros da empresa, no período de fevereiro e setembro de 1993 e março de 1994. 2. O juízo de primeira instância julgou procedente o pedido formulado na inicial e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao



recurso de apelação apresentado pela autarquia federal, por entender que o preceito do artigo 7º, XI, da Constituição do Brasil, que assegura a participação dos empregados nos lucros da empresa, desvinculada da remuneração, é norma que contém eficácia plena e imediata, vez que a lei que vier a ser editada para disciplinar a matéria não poderá vincular o produto da participação dos empregados nos lucros à remuneração desses (fl. 209). 3. Contra essa decisão foi interposto o presente recurso extraordinário em que o Instituto Nacional do Seguro Social sustenta a violação do disposto no artigo 7º, XI, da Constituição, uma vez que o preceito que assegura a participação dos empregados no lucro das empresas não é norma de eficácia limitada e, conseqüentemente, não prescinde da edição de lei que venha implementar a concretização do seu comando normativo, o que somente ocorreu com a edição da Medida Provisória n. 794, de 29.12.1994. 4. Procedem as alegações da recorrente. Conforme se infere dos votos proferidos no Mandado de Injunção 102-PE, Plenário, DJ de 25.10.2002, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, somente com a superveniência da Medida Provisória n. 794, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores no lucro das empresas. Dessa maneira, embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição assegurasse o direito dos empregados à participação nos lucros da empresa e previsse que essa parcela -- participação nos lucros -- é algo desvinculado da remuneração, o exercício desse direito não prescindia de lei disciplinadora que definisse o modo e os limites de sua participação, bem assim a natureza jurídica dessa benesse, quer para fins tributários, quer para fins de incidência de contribuição previdenciária...!" De fato, nos termos do entendimento firmado por esta Corte no julgamento do Mandado de Injunção 102, Plenário, Redator para o acórdão Carlos Velloso, DJ 25.10.02, é de se concluir que a regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição somente ocorreu com a edição da Medida Provisória no 794, de 1994, que implementou o direito dos trabalhadores na participação nos lucros da empresa. Desse modo, a participação nos lucros somente pode ser considerada "desvinculada da remuneração" (art. 7º, XI, da Constituição Federal) após a edição da citada Medida Provisória. Portanto, verifica-se ser possível a cobrança de contribuição previdenciária antes da regulamentação do dispositivo constitucional, pois integrava a remuneração. Nesse sentido, monocraticamente, o RE 351.506, Rel. Eros Grau, DJ 04.03.05. Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para reconhecer a exigência da contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa no período anterior à edição da Medida Provisória no 794, de 1994. Publique-se. Brasília, 13 de outubro de 2005. Ministro GILMAR MENDES Relator (g.n.)"

Diante da jurisprudência mencionada, verifica-se que em decisões da Corte Constitucional brasileira não foi dado o entendimento de que o art. 7º, inciso XI da

Constituição Federal teria eficácia imediata e prescindiria de lei infraconstitucional que determinasse as condições de pagamento do benefício.

A lei que veio estabelecer os critérios a serem observados no pagamento de PLR a fim de afastar a incidência de contribuição previdenciária foi a Lei nº 10.101/2000, bem como as Medidas Provisórias que a precederam.

Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea “j” dispõe que não integrará o salário-de-contribuição, os valores pagos como participação nos lucros, desde que de acordo com as disposições de lei específica, *in casu*, a Lei 10.101/2000;

Analisando-se a mencionada lei, verifica-se que o pagamento efetuado pela recorrente a título de participação nos lucros não encontra amparo na mesma, senão vejamos;

Para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus empregados a título de distribuição de lucros é necessária uma série de requisitos, conforme estabelece o art. 2º da referida lei, *in verbis*:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (g.n.)

Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas *a priori*, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.



Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Da análise dos documentos de acordo juntados aos autos (fls. 31/56), verifica-se que os mesmos não foram elaborados de acordo com o argüido no parágrafo anterior, além de terem sido firmados posteriormente ao período a ser avaliado.

Os próprios acordos trazem a previsão de estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, levando a inferir que se trataria de uma previsão para o futuro e não para um exercício passado.

Asseverar-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

O pagamento efetuado pela empresa, chamado de participação nos lucros, da forma como foi feito, mais se assemelha a um prêmio pelos resultados obtidos e, como tal, integra o salário de contribuição.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 8 de maio de 2009


ANA MARIA BANDEIRA - Relatora