



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.003381/2010-97
ACÓRDÃO	2401-012.085 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERAÇÃO BURITIRAMA SA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 183 e ss), trata-se de auto de infração lavrado contra a sociedade empresária Mineração Buritirama S.A. (DEBCAD nº 37.218.741-2) composto pelos levantamentos “FC – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV”, “FC1 – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV”, “FP – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS”, “FP1 – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS”, “PD – PARTICIPAÇÃO LUCROS DIRIGENTES” e “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS”.

Nos levantamentos “FC – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV”, “FC1 – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV” e “PD – PARTICIPAÇÃO LUCROS DIRIGENTES” foram lançadas contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados contribuintes individuais, relativas a competências compreendidas no período de 07/2007 a 12/2007.

Nos levantamentos “FP – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS”, “FP1 – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS” e “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS” foram lançadas contribuições sociais previdenciárias da empresa 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 01/2007 a 12/2007.

O lançamento das contribuições contidas nos levantamentos “FC – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV” e “FC1 – DIFERENÇA NA FOPAG CONTR INDIV” foi efetuado, conforme discriminado no relatório fiscal de fls. 84 a 871, com base em diferenças apuradas entre os valores registrados em folha de pagamento a título de remuneração paga a segurados contribuintes individuais e os valores declarados a este título em GFIP.

O lançamento das contribuições contidas nos levantamentos “FP – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS” e “FP1 – DIFERENÇA NA FOPAG EMPREGADOS” foi efetuado, conforme discriminado no relatório fiscal de fls. 84 a 87, com base em diferenças apuradas entre os valores registrados em folha de pagamento a título de remuneração paga a segurados empregados e os valores declarados a este título em GFIP.

As bases de cálculo utilizadas no lançamento das contribuições contidas no levantamento “PD – PARTICIPAÇÃO LUCROS DIRIGENTES” foram apuradas, conforme se infere dos

autos, com supedâneo em valores pagos a segurados contribuintes individuais a título de participação nos resultados em desacordo com a lei específica (Lei nº 10.101/2000).

As bases de cálculo utilizadas no lançamento das contribuições contidas no levantamento “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS” foram apuradas, conforme se infere dos autos, com supedâneo em valores pagos a segurados empregados tecnólogos, de nível superior e integrantes da diretoria e alta gerência da Autuada, a título de participação nos resultados, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

A autoridade fiscal, ao expor os motivos pelos quais entendeu que os pagamentos efetuados pela Autuada a segurados empregados, a título de participação nos resultados estabelecida no “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77, desrespeitaram a Lei nº 10.101/2000, asseverou o seguinte:

1) Pagamento de PLR a empregados de nível gerencial e diretores e conselheiros, em desacordo com a Lei N° 10.101 de 19/12/2000, em particular no que se refere a:

a) ausência de comprovação de arquivamento no Sindicato de regras objetivas para apuração e pagamento de PLR para a alta direção da empresa; essa possibilidade, é mencionada no parágrafo único do Acordo arquivado mas sem a leitura das regras elaboradas em outro documento interno não permite o entendimento do cálculo elaborado para a determinação do valor do PLR para dirigentes;

b) ausência de comprovação participação de representante do sindicato na elaboração do programa da empresa;

O valor lançado correspondia, na data da consolidação do débito (20/10/2010), ao montante de R\$ 104.224,79 (cento e quatro mil e duzentos e vinte e quatro reais e setenta e nove centavos).

Irresignada em parte com o lançamento, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 94 a 105, instruída com os documentos de fls. 106 a 178. Alegou, em síntese, o que segue:

1. Aduz que a impugnação é tempestiva.
2. Afirma que a impugnação é parcial, pois versa apenas sobre a parte do lançamento que foi efetuada com base em valores pagos a empregados a título de participação nos resultados.
3. Assevera que, em relação às demais exigências lançadas, realizou o pagamento dentro do prazo de 30 dias da autuação, com os benefícios de redução de multa, conforme demonstram as guias de recolhimento e comprovantes de pagamento reproduzidos às fls. 127 a 131.
4. Frisa que a presente impugnação versa apenas sobre a parte do lançamento que foi efetuada como base em valores pagos a empregados a título de participação nos resultados, conforme demonstrado pela tabela abaixo: (...)

5. Aduz que *“o princípio da fundamentação, esculpido no artigo 2º, inciso VII, da Lei 9.784/99, torna obrigatória a indicação de todos os pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão administrativa”*.
6. Afirma que a presente autuação feriu as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal), já que *“não traz descrição suficiente dos fatos a possibilitar o devido conhecimento dos eventuais e pretensos equívocos cometidos pela Impugnante na adequação dos fatos ao direito aplicável”*.
7. Sustenta que não teve meios suficientes para se defender, visto que não sabe ao certo do que está sendo acusada.
8. Diz que a autoridade fiscal apenas demonstrou de forma genérica qual seria a fundamentação legal que embasa a autuação, limitando-se a citar a Lei nº 10.101/00, *“sem apresentar qualquer fundamentação no sentido de especificar de maneira minimamente clara, qual seria a suposta infração cometida”*.
9. Ressalta que no relatório Fundamentos Legais do Débito *“sequer há um tópico específico detalhando a autuação relativa à participação nos lucros recebida pelos empregados, não tendo sido sequer citada a Lei nº 10.101/00 na parte destinada à fundamentação legal do Auto de Infração”*.
10. Alega que não é verdadeira a afirmação de que o sindicato dos trabalhadores não deu sua anuência aos acordos que tratam da participação nos lucros e resultados de empregados.
11. Assevera que a autoridade fiscal, em momento algum, demonstrou de maneira clara e conclusiva qual foi a fundamentação legal e quais foram os cálculos efetuados para a apuração dos valores autuados.
12. Cita excerto de obra de James Marins onde este discorre sobre o princípio da fundamentação no procedimento fiscal.
13. Afirma que a própria Constituição Federal, no inciso XI do seu artigo 7º, *“deixa claro e expresso que os valores pagos aos empregados a título de participação em lucros ou resultados não possuem caráter salarial, uma vez que são desvinculados da remuneração recebida pelo trabalhador”*.
14. Cita trechos de obras de Amauri Mascaro do Nascimento e de Valentin Carrion onde estes doutrinadores discorrem sobre a desvinculação do salário, prevista na Constituição Federal, da participação nos lucros paga aos trabalhadores.
15. Cita ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (AC nº 114325-SE) onde restou asseverado que *“o art. 7º inciso XI da CF é auto-aplicável no que se refere à desvinculação da ‘remuneração’ da ‘participação dos empregados nos lucros da empresa’”*.
16. Assevera que o *“Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008”* reproduzido às fls. 132/133 cumpriu o disposto no inciso

I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, pois foi devidamente assinado por comissão de empregados, bem como pelo sindicato da categoria.

17. Frisa que a cláusula primeira do referido acordo (fls. 132/133) estipula o valor mínimo que seria pago aos seus empregados e que o seu parágrafo primeiro, em total atenção ao disposto nos incisos I e II do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, estabelece as condições e indicadores de metas a serem cumpridas, a fim de justificar o pagamento de valores a título de participação nos lucros e resultados.
18. Ressalta que o parágrafo terceiro da cláusula primeira do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008” reproduzido às fls. 132/133 estabelece que, *“em razão das peculiaridades dos cargos, as partes poderão fixar condições especiais”*.
19. Assevera que, em razão da autorização prevista no parágrafo terceiro da cláusula primeira do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008” reproduzido às fls. 132/133, foi criado, *“para os cargos de diretoria, alta gerência, tecnólogos e de nível superior”*, o Programa de Participação nos Resultados de que tratam os documentos reproduzidos às fls. 134 a 136 e 137/138.
20. Alega que o referido Programa de Participação nos Resultados apenas estabeleceu *“procedimentos específicos para as categorias que englobam cargos de maior complexidade na empresa”* e que o mesmo respeita todos os ditames gerais do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008” reproduzido às fls. 132/133, bem como todas as regras previstas na Lei nº 10.101/2000.
21. Aduz que o critério previsto para pagamento da participação nos resultados de que tratam os documentos reproduzidos às fls. 134 a 136 e 137/138 é o mesmo que consta no “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008” reproduzido às fls. 132/133, ou seja, a produtividade da empresa.
22. Afirma que o comunicado sobre a memória de cálculo, referente o ano de 2007, para pagamento da participação nos resultados prevista no “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, que consta à fl. 139, foi devidamente assinado por cada um dos empregados abrangidos pela referida distribuição e que foi elaborado *“Termo Aditivo ao Contrato de Trabalho com as regras individuais para cada um dos empregados envolvidos”*.
23. Afirma que o procedimento adotado, ou seja, a previsão de participação nos resultados para empregados de nível mais alto em instrumento distinto dos demais é comum em empresas de grande porte e visa evitar constrangimentos entre os funcionários.
24. Alega que todos os pagamentos que fez a empregados a título de participação nos lucros e resultados estão em perfeita consonância com as determinações expressas

na Lei nº 10.101/2000 e com o disposto no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal.

25. Por fim, requer, sucessivamente, a anulação da parcela do lançamento impugnada, por vício formal, e o seu cancelamento.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 183 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

Constatado o não-recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito previdenciário.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da sociedade empresária em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 209 e ss), reiterando os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando, em suma: (i) nulidade da notificação fiscal por ofensa ao princípio da fundamentação; (ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela Recorrente aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista que estariam inteiramente de acordo com o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, bem como com a Lei nº 10.101/00.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminarmente, o sujeito passivo alega que “a Autuação Fiscal que embasa a cobrança em questão não traz descrição suficiente dos fatos a possibilitar o devido conhecimento dos eventuais e pretensos equívocos cometidos pela Recorrente na adequação dos fatos ao direito aplicável, inviabilizando, por conseguinte, a Ampla Defesa e o Contraditório, princípios constitucionais esses assegurados no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal”.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da obrigação em comento, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

Conforme pontuado pela decisão recorrida, o fato da Lei nº 10.101/2000 não ter sido citada no relatório “Fundamentos Legais do Débito” de fls. 12/13, ao contrário do que alega a

Autuada, não representa nenhum vício ou irregularidade, visto que o relatório fiscal expôs de maneira clara que a motivação do lançamento das exigências contidas no levantamento “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS” foi o fato da autoridade fiscal ter entendido que os valores pagos a título de participação nos resultados a segurados empregados tecnólogos, de nível superior e integrantes da diretoria e alta gerência da Autuada não estavam englobados na isenção de que trata o artigo 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, e o artigo 214, §9º, alínea “x”, do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), por terem sido previstos em instrumento que não observou todos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Dessa forma, rejeito a preliminar arguida pelo recorrente.

3. Mérito.

O contribuinte, em seu petitório recursal, reitera os termos de sua impugnação, requerendo o reconhecimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela Recorrente aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista que estariam inteiramente de acordo com o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, bem como com a Lei nº 10.101/00.

Pois bem. Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários.

O direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa já é previsto nas Constituições da República Federativa do Brasil já desde a Carta de 1946 (artigo 157, inciso IV), passando por todas as demais que a sucederam. Atualmente, encontra-se fundamentado na Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI, *verbis*:

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

... omissis ...

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

A Constituição afirma que a participação do trabalhador nos lucros será desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. A desvinculação entre PLR e remuneração, portanto, está condicionada à obediência aos termos definidos em lei. Regra comezinha de interpretação jurídica afirma que a lei não contém palavras inúteis. Logo, se a Constituição expressamente afirma que a participação dos empregados nos lucros e resultados se dará **conforme definido em lei**, não cabe ao intérprete excluir a necessidade da regulamentação legal.

Em face do caráter de não autoaplicabilidade que decorre da redação dada ao dispositivo (“conforme definido em lei”), após longo período no qual vigoraram Medidas Provisórias, a questão passou a ser disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Este normativo passou a regular e dispor sobre os elementos necessários ao efetivo exercício do direito constitucionalmente previsto. Ainda, no que tange à questão da incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos levados a efeito sob o título de participação nos lucros e resultados, muito embora a Lei nº 10.101/2000, por si só, não disponha de qualquer cláusula de não-incidência, vez que tal tarefa é afeta à Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j”, as previsões contidas nos artigos 2º e 3º do normativo se constituem regras básicas a serem observadas para efeito de aplicabilidade da previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, impõe-se o pensamento segundo o qual, para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não seja objeto de incidência de contribuição previdenciária, há que se observar os comandos da Lei nº 10.101/2000, não obstante este mesmo normativo excluir tal benefício do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas. Ou seja, não basta que determinado pagamento seja rotulado como PLR para que, *ipso facto et de jure*, seja considerado como parcela sobre a qual não incide a tributação previdenciária, mas, ao contrário, por força da eficácia cogente da Lei nº 8.212/91, a não incidência deflui como mero resultado da apreciação da correção do pagamento à luz da Lei nº 10.101/00. Assim, a não incidência previdenciária é

consectário da harmonia entre os diplomas, de forma que os fatos materiais, em acordo com a Lei nº 10.101/00 tenha suprimida a sua carga de incidência tributária-previdenciária.

Sobre o tema já decidiu o Pretório Excelso:

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. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Rel. p/ o Ac. Min. Teori Zavascki, J. 30-10-2014, P. DJE de 10-2-2015, com repercussão geral tema 344)

Sob o prisma do Texto Fundamental de 1988, esta em momento algum atribuiu ao pagamento feito a título de PLR a imunidade tributária! O que ela fez, e nisto foi taxativa, foi desvincular a PLR da remuneração do empregado, para efeitos trabalhistas. Assim, o que o legislador constituinte teve em mente foi a intenção de criar uma forma remuneratória que não se vinculasse às demais parcelas de natureza retributiva e, dessa forma, não constituísse, de per si, como uma obrigação contínua do empregador. No entanto, não houve, sob qualquer vertente exegética que se adote, o estabelecimento de imunidade. Se assim tivesse pretendido o legislador, teria sido taxativo, tal qual o foi em outras passagens da Carta, por exemplo, o seu artigo 150, inciso VI.

Na esteira do exposto, convém trazer à colação o disposto na Lei nº 10.101/2000, *in verbis*:

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

I - comissão 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 A participação de que trata o art. 29 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.

... omissis ...

§ 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.

Dos dispositivos transcritos, alguns requisitos ressoam como imperativos ao tratamento do pagamento da participação nos lucros e resultados, são eles:

- a) Negociação entre empresa e empregados, compondo a relação inter-negocial de integração entre os elementos integrantes da atividade empresária, quais sejam, o capital e o trabalho;
- b) Materialização da negociação em um instrumento de regulação do direito;
- c) Previsão de regras claras e objetivas quando à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
- d) Previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- e) Previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos par revisão do acordo;
- f) Arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores; e,
- g) Que o pagamento, seja de antecipação, seja da distribuição de valores a título de participação, não ocorram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei nº 8.212, de 1991, determina de modo expresso que a participação nos lucros e resultados, quando paga em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sofre a incidência da contribuição previdenciária. Nesta hipótese (pagamento em desacordo com a lei), trata-se de parcela devida ao trabalhador pelo trabalho, que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a PLR paga em desacordo com a lei situa-se no campo da incidência, não estando alcançada pela regra de imunidade, que atinge apenas a PLR paga nos termos da lei.

No caso dos autos, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pelo recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam se submeter à tributação. Eis a síntese da motivação adotada pela fiscalização e constante no Relatório Fiscal:

1) Pagamento de PLR a empregados de nível gerencial e diretores e conselheiros, em desacordo com a Lei N° 10.101 de 19/12/2000, em particular no que se refere a:

a) ausência de comprovação de arquivamento no Sindicato de regras objetivas para apuração e pagamento de PLR para a alta direção da empresa; essa possibilidade, é mencionada no parágrafo único do Acordo arquivado mas sem a leitura das regras elaboradas em outro documento interno não permite o entendimento do cálculo elaborado para a determinação do valor do PLR para dirigentes;

b) ausência de comprovação participação de representante do sindicato na elaboração do programa da empresa;

A decisão recorrida confirmou o lançamento, rechaçando a argumentação tecida pelo recorrente. E, a esse respeito, entendo que todos os argumentos do recorrente foram adequadamente enfrentados no acórdão de impugnação e seu recurso não traz qualquer inovação probatória ou discursiva, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Entendo, pois, que a tese recursal do contribuinte repete as alegações de defesa, e não contrapõe as afirmações da decisão de piso que, a meu ver, muito bem esclareceram a questão posta. Nesse sentido, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente a controvérsia dos autos, tecendo inúmeros comentários e que sequer foram rebatidos em sede de recurso, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] No presente caso, porém, observa-se, da leitura do relatório fiscal de fls. 84 a 87, que o instrumento firmado pela Autuada para estabelecer o pagamento de participação nos resultados, referente aos anos de 2007 e 2008, a empregados tecnólogos, de nível superior e integrantes da diretoria e alta gerência, ao contrário do que alega, não observou inteiramente a Lei nº 10.101/2000, visto que:

a) não foi apresentada prova de que o “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, que trata da participação a ser paga a tecnólogos, profissionais de nível superior e integrantes da diretoria e alta gerência da Autuada, foi, conforme previsto no §2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

b) não foi apresentada prova de que representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria participou, conforme previsto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, da comissão escolhida pelas partes para negociar a instituição de participação nos lucros ou resultados, ou seja, da comissão que participou da

elaboração do “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138.

A Autuada, em sede de impugnação, apresenta algumas alegações visando demonstrar que as irregularidades arroladas acima não têm o condão de demonstrar que os pagamentos feitos a seus empregados tecnólogos, de nível superior e integrantes da sua diretoria e alta gerência, a título de participação nos resultados prevista no “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, foram feitos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Da análise de tais alegações, porém, verifica-se que as mesmas não se sustentam.

O fato da Autuada ter elaborado termo aditivo ao contrato de trabalho “*com as regras individuais*” para cada um dos empregados abrangidos pelo “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, assim como o fato de todos estes empregados terem assinado o comunicado sobre a memória de cálculo, referente o ano de 2007, para pagamento da participação nos resultados prevista no “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, que consta à fl. 139, não demonstram que este programa (fls. 76/77 e 137/138) cumpriu o disposto no inciso I e no §2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, já que não comprovam o arquivamento do mesmo na entidade sindical do trabalhadores e, muito menos, a participação de representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria nas negociações que precederam a instituição do referido programa.

Do mesmo modo, o fato do parágrafo terceiro da cláusula primeira do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa 2007 – 2008” reproduzido às fls. 36/37 e 132/133 prever que as partes poderiam firmar condições especiais devido as peculiaridades de cargos em razão das metas e objetivos, assim como o fato de um dos critérios previsto para pagamento da participação nos resultados prevista no Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138 corresponder ao previsto no “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa 2007 – 2008” reproduzido às fls. 36/37 e 132/133 (*meta de produção mínima de concentrado de manganês*), ao contrário do que sustenta a Autuada, não demonstram que o referido programa (fls. 76/77 e 137/138) cumpriu o disposto no inciso I e no §2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, já que não comprovam o arquivamento do mesmo na entidade sindical do trabalhadores e, muito menos, a participação de representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria nas negociações que precederam a instituição do programa.

Cabe mencionar, ainda, que as alegações que tratam especificamente do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa – 2007/2008” reproduzido às fls. 36/37 e 132/133 são totalmente inócuas para demonstrar a improcedência das conclusões da autoridade fiscal, já que as irregularidades apontadas por esta, para fundamentar o lançamento das

exigências contidas no levantamento “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS”, se referem exclusivamente ao Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138.

Mesmo assim, cabe observar, a título informativo, que o fato de constar no “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa 2007 – 2008” reproduzido às fls. 36/37 e 132/133 o recibo de representante do “Sindicato Metabase Carajás”, ao contrário do que entende a Autuada, não comprova o cumprimento do disposto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 pelo referido instrumento, já que este dispositivo legal exige a participação de pessoa indicada pelo sindicato da respectiva categoria nas negociações que precedem a emissão do instrumento que estabelece a participação nos lucros e resultados, e não apenas a entrega de cópia do referido instrumento a representante do sindicato após a sua confecção.

Da mesma forma, o fato do “Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa 2007 – 2008” reproduzido às fls. 36/37 e 132/133 estipular o valor mínimo que seria pago aos seus empregados e estabelecer condições e indicadores de metas a serem cumpridas, a fim de justificar o pagamento de valores a título de participação nos lucros e resultados, ao contrário do que entende a Autuada, não comprova o cumprimento do disposto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 pelo referido instrumento, já que não demonstra que ocorreu a participação de pessoa indicada pelo sindicato da respectiva categoria nas negociações que precederam a confecção do mesmo (instrumento).

Diante de todo exposto, portanto, verifica-se que, em que pese as alegações da Autuada, deve ser considerado procedente o lançamento efetuado no levantamento “PE – PARTICIPACAO LUCROS EMPREGADOS” de contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos pela Autuada a segurados empregados a título de participação nos resultados do ano de 2007 prevista no “Programa de Participação nos Resultados 2007-2008” reproduzido às fls. 76/77 e 137/138, que constam na planilha de fl. 80.

Conforme visto, o pagamento de PLR foi usado como complemento de salário, desrespeitando a legislação e tornando-o passível de contribuições previdenciárias, sobretudo considerando a ausência do arquivamento do programa junto ao sindicato dos trabalhadores e a participação de um representante indicado pelo sindicato nas negociações. A alegação do contribuinte no sentido de que cada empregado assinou um termo aditivo e que o sindicato recebeu uma cópia do acordo final, não substitui a participação ativa do sindicato nas negociações, conforme exigência estabelecida em lei.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite