



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 35366.001102/2004-10
Recurso nº 246.835 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.607 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/08/1999

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente-Substituto

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

EDITADO EM: 24/05/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº 2401-00.066, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção em 04/03/2009 (fls. 372/389), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 393/402).

O acórdão recorrido, por voto de qualidade, deu provimento ao recurso. Segue abaixo sua ementa:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. I - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros; II - Para a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários; III - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros; IV - A legislação regulamentadora da PLR não exige que a distribuição de lucros deva, necessariamente, ser dirigida a totalidade dos empregados, exigência essa que não pode advir da interpretação

Assinado digitalmente em 24/05/2011 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, 25/05/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRE

S

Autenticado digitalmente em 24/05/2011 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Emitido em 25/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

subjativa de quem aplica a legislação. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

Em seu recurso, a recorrente afirma que o aresto não-unânime merece reforma, haja vista que afronta as regras estampadas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 e art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

Considera indiscutível ter havido vulneração do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, face à patente invalidade da convenção firmada entre empregador e empregados.

Explica que não cuidou o contribuinte de fazer constar expressamente que os empregados temporários estariam excluídos da participação nos lucros e/ou resultados, omissão substancial perfeitamente capaz de induzir a erro os representantes dos trabalhadores e do respectivo sindicato.

Ademais, entende que, ainda que nos referidos instrumentos tivesse sido expressamente consignado que os trabalhadores temporários estariam excluídos da participação nos lucros e/ou resultados da empresa, os mesmos estariam eivados pela nulidade absoluta, na medida em que representariam expressa violação a direito trabalhista constitucionalmente previsto.

Em seguida, sustenta que o próprio art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos.

Ao final, requer o provimento do recurso especial de contrariedade.

Nos termos do Despacho nº 2400-297 (fls. 403/405), foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões às fls. 411/418.

Afirma que a decisão atacada se firmou em consonância com as normas legais, respeitando o ordenamento jurídico e as regras que dispõem sobre o PLR, devendo, portanto, ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Aduz que o art. 7º, inciso XI da CF/88 não coloca restrições para que seja aplicado o sistema de participação nos resultados e ainda assegura aos empregadores que sobre estes valores não incidem as contribuições decorrentes das contribuições pagas e sobre a folha de salário.

Alega que não há nenhuma restrição para que somente os empregados efetivos tenham direito a participação nos resultados ou lucros da empresa.

Explica que, conforme se pode observar nas Circulares da Presidência sobre Participação nos Resultados da Recorrida às fls. 174/177, as bases para as participações dos empregados nos lucros e resultados seguiram as determinações legais, tendo em vista que as mesmas são assinadas pelo Presidente da empresa, pelo Presidente da Comissão dos Empregados e pelo Presidente do SINDEEPRES.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso em análise.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Saliente-se que, não obstante o aludido recurso não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias, prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Por seu turno o inciso I do art. 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de contrariedade à lei ou à evidência da prova.

Examinando-se o recurso especial interposto, verifica-se que ele demonstrou, fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração, *in verbis*:

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

...

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

A distribuição de lucros, por certo, não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta. Aliás, o próprio art. 7º, inciso XI, da CRFB, ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador, assegura a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração". Ou seja, cuida-se de direito que não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado.

Neste sentido, aliás, a lição doutrinária 9Arnaldo Sussekind e outros. Instituições de Direito do Trabalho. ED. Ltr. 17 ed. Vol 1, pág. 458/459):

"A participação nos lucros da empresa constitui método de remuneração complementar do empregado, com o qual se lhe garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. Por isso mesmo, no direito comparado, e também, na doutrina brasileira, prevalece a teoria que a conceitua como prestação aleatória de natureza salarial; mas, em face do estatuído pelo art. 7º, XI da nova Constituição,

Assinado digitalmente em 24/05/2011 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, 25/05/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRE

S

Autenticado digitalmente em 24/05/2011 por AFONSO ANTONIO DA SILVA

Emitido em 25/05/2011 pelo Ministério da Fazenda

essa participação não mais constitui salário no sistema legal brasileiro.

A participação nos lucros da empresa não se confunde com os prêmios arbitrariamente outorgados pelo empregador, porquanto ela decorre de imposição legal, convenção ou acórdão coletivo e, bem assim do regulamento da empresa ou de ajuste contratual, sendo devida desde que realizada a condição prevista para a geração do direito do empregado. Como bem acentua Nélcio Reis, a participação nos lucros da empresa é perfeitamente compatível com o contrato de trabalho. Se a relação de emprego está configurada pela coexistência dos elementos que a caracterizam, a participação do empregado nos lucros da empresa não transforma o contrato de trabalho em contrato de sociedade, nem o converte em contrato misto. A participação; neste caso, nada mais será do que uma condição, imposta por lei, negociação coletiva ou acordo entre as partes contratantes, integrantes do próprio contrato de trabalho."

A Constituição Federal, conforme Adalberto Martins e Hélio Augusto Pedrosa Cavalcanti (in Elementos de Direito Individual do Trabalho. Porto Alegre. Síntese, 2000, p. 85) "não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse desvinculada da remuneração do empregado", e ainda acrescentou o termo resultado, passando assim a ser participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

A lei a que se refere o dispositivo constitucional, também, é referida na Lei de Custeio da previdência Social, pelo art. 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando paga de acordo com a lei específica, *in verbis*:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

(...)".

A regulamentação deste dispositivo constitucional começou em 1994, através de Medidas Provisórias, num total de 77 reedições, até o surgimento da Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Confira-se a evolução legislativa da matéria:

- Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 - Reedições.

- MP nº 860, 915, 955, 980, 1006, 1.029, 1.051, 1.077, 1.104, 1.136, 1.169, 1.204, 1.239, 1.276, 1.315, 1.355, 1.397, 1.439, 1.487.

- MP nº 1.487-20, e reedições.

- MP nº 1.539, e reedições.
- MP nº 1.539-27, e reedições.
- MP nº 1.619-39, de 12 de dezembro de 1997, e reedições.
- MP nº 1.698-46, de 30 de junho de 1998, e reedições.
- MP nº 1.769-52, de 14 de dezembro de 1998, e reedições.
- MP nº 1.878-59, de 29 de junho de 1999, e reedições.
- MP nº 1.982-65, de 10 de dezembro de 1999, e reedições.
- Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794/94 devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-de-contribuição à observância da legislação de regência.

Cumpra salientar que a jurisprudência do STJ reconhece a tributação das parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arripio da legislação federal:

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.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

(...)

5. Recurso especial não provido.

(REsp 856.160/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009)

Ao regulamentar o instituto, o modelo adotado pelo legislador ordinário não torna obrigatória a participação dos empregados nos lucros, uma vez que inexistente sanção pela ausência de concretização do direito. O instrumento legal criado limitou-se a incentivar a empresa a instituir a participação nos lucros ou resultados, mediante a retirada de encargos salariais, trabalhistas e previdenciários sobre o pagamento feito a esse título. Vejamos o teor de

dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000, que resulta da conversão da MP nº 794/1994 e suas reedições:

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I-a pessoa física;

II-a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

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 Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 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.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

A leitura dos dispositivos legais encimados, denota uma acentuada preocupação em se garantir que o pagamento da PLR seja, antes mais nada, discutido entre as partes diretamente envolvidas. A Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles.

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. A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

Jurisprudência das Câmaras do 2º Conselho de contribuintes e, atualmente, das Turmas Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com incumbência de julgar recursos referentes às contribuições previdenciárias são no sentido de que a Lei nº 10.101/2000, assim como a MP nº 794/1994 e suas reedições, não trazem regras detalhadas, justamente porque privilegiam a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, dando-lhes liberdade para fixarem critérios e condições por intermédio de negociação.

De modo que, a fim de evitar tautologia, reporto-me a excertos do voto condutor do Acórdão 205-01.331, de 05/11/2008, de relatoria da conselheira Liege Lacroix:

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre 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.

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu

pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável, as empresas poderiam reduzir os salários na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiriam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

E quanto ao mecanismo adotado para a repartição individual da parcela do lucro líquido destinada aos trabalhadores, a lei não fixou regras. Cuidou a lei de estabelecer parâmetros para que a empresa, após se comprometer, não venha se esquivar de distribuir lucros aos seus trabalhadores. Apurando-se o total a ser distribuído, ao final o montante é repartido de acordo com mecanismos eleitos pela empresa.

Frente a todo o exposto, é de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista 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 Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

Não merece prosperar a alegação da recorrente no sentido de que a exclusão dos trabalhadores temporários da PLR e a ausência de previsão expressa neste sentido.

Por certo, há hipóteses na legislação tributária previdenciária em que para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, o legislador exige que a parcela excluída da exação seja estendida a todos os empregados, como ocorre com a complementação ao valor do auxílio-doença, com o programa de previdência complementar, com valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico e com o valor relativo a plano educacional, previstos respectivamente nas alíneas “n”, “p”, “q” e “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Art. 28.

.....

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

.....

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

.....

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

.....

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que

não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Diferentemente do que ocorre nas hipóteses acima mencionadas, o legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.

Aliás, nem poderia ser diferente. No caso do não cumprimento de metas estabelecidas por determinada unidade, setor ou trabalhador, haveria obrigatoriedade de pagamento de PLR a todos os empregados da empresa?

A jurisprudência administrativa tem sido no sentido de que não há exigência legal de pagamento de PLR a todos os trabalhadores de uma empresa. A seguir transcrevo excertos de votos que demonstram o entendimento do então 2º Conselho de Contribuintes e do CARF:

Confrontando os motivos elencados pela fiscalização que foram determinantes para a conclusão de que os pagamentos a título de PLR são fatos geradores de contribuições previdenciárias, verificamos, facilmente, que o pagamento a todos os segurados empregados das empresas não é condição imposta pela legislação para a não incidência.

Assim, como o recebimento por todos os segurados das empresas não é condição expressa na legislação para a não incidência de contribuição previdenciária, não há razão, por esse motivo, para que esses pagamentos integrem o Salário-de-Contribuição (SC) (GRIFEI)

(Acórdão nº 205-01.178, de 07 de outubro de 2008, relator: conselheiro Marcelo Oliveira)

“Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de não ser extensiva à totalidade dos empregados da empresa, alcançando tão somente os “efetivos”, não beneficiando, assim, os empregados temporários. (GRIFEI)

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênua àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência da extensão à totalidade dos segurados empregados da empresa na concessão da PLR não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da extensão da PLR à totalidade dos segurados empregados, ao contrário do que ocorre com outros tipos de hipótese de não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias, como por exemplo, Bolsa Estudo que apreciaremos adiante.

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva.

Dessa forma, a exigência do pagamento da PLR a todos os funcionários da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo. (GRIFEI)

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não sejam os supramencionados, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização.”

(Acórdão nº 2401-00.828, de 3 de dezembro de 2009, relator: conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Neste mesmo sentido decidiu esta 2ª Turma da CSRF:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

A teor do art. 7º, XI, da Constituição, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade

da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

A Constituição reconhece amplamente a validade das convenções e acordos coletivos de trabalho (art. 7º, XXVI) e a função da negociação coletiva é obter melhores condições de trabalho e cobrir os espaços que a lei deixa em branco.

O legislador ordinário, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

(...)

O legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária.(GRIFEI)

(...)

Recurso especial negado.”

(Acórdão nº 9202-00.503, de 09 de março de 2010, relator: conselheiro Elias Sampaio Freire)

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Elias Sampaio Freire

(Assinado digitalmente)