



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

Processo n° 35366.001448/2005-07
Recurso n° 152.152 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.056 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/10/2004

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN.

SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Ocorre a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados quando a empresa observa a legislação específica sobre a matéria.

As parcelas de PLR pagas em desacordo com a Lei 10.101/2000 integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva e Wilson Antônio de Souza Corrêa, que votaram em negar provimento ao recurso. Redator designado: Marcelo Oliveira. Declaração de voto: Mauro José Silva e Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora.

(assinado digitalmente)

Mauro Jose Silva e Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 447, vol. II) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento, aos empregados e diretores, de “Participação nos Lucros e Resultados – PLR”, em desacordo com a legislação específica.

O agente notificante informa que os PLRs apresentados pela recorrente não atendem ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelecem critérios ou metas a serem cumpridas, sendo os valores previamente estabelecidos e que, em um mesmo exercício, ocorrem pagamentos em 03 ou mais parcelas.

Segundo a autoridade lançadora, os acordos prevêm um valor ajustado em uma parcela única e fixa, acrescentado de outra parcela única e variável, proporcional ao valor do salário vigente à época e, para os anos de 2000 e 2004, o acordo foi celebrado após o pagamento da 1ª parcela, e para os anos de 2001, 2002 e 2003, alguns dias antes de realizar o Acordo, demonstrando ausência de pactuação prévia de metas, resultados e prazos.

Relata, ainda, que a empresa pagou em 03 parcelas, descaracterizando-se assim o pagamento efetuado a título de participação nos lucros/resultados, e que, para os empregados da Divisão de Vendas e do Grupo Executivo da Goodyear (diretores locais e gerentes), excluídos de receber o pagamento da Cláusula 2ª do Acordo Coletivo, ou seja, as 1ª e 3ª parcelas, nos anos de 2000, 2001 e 2002, há Plano próprio de Participação nos Resultados.

Esclarece que o mesmo se aplica aos empregados da Divisão de Vendas para o ano de 2003 e que, em 2004, tanto esses empregados como os do Grupo Executivo estão sujeitos ao Plano próprio que, segundo consta, não foram celebrados por Acordos ou Convenções Coletivas como prevê a Lei Específica, tendo sido os mesmos pactuados entre os Diretores, Gerentes e os funcionários da Divisão de Vendas.

A fiscalização expõe, em seguida, os motivos pelos quais entende que o Plano de Participação nos Resultados da empresa é, na verdade, mero Plano de Bonificação e possui natureza salarial, observando que, em alguns casos, houve mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, não sendo observada a periodicidade mínima exigida pela Lei nº. 10.101/00.

A notificada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 21.401.4/0436/2005, fls. 1.396, julgou o lançamento procedente, indeferindo a perícia requerida pela recorrente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 1.008 e seguintes), alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega nulidade da NFLD por não terem sido apontados quais seriam os empregados que receberam a PLR em desconformidade com a lei, já que nem todos os empregados da ora recorrente receberam antecipadamente valores relativos a PLR, sendo impossível à empresa notificada separar os valores relativos a cada uma das "classes" de empregados indicados, o que impõe, portanto, a elaboração de um relatório mencionando o nome de cada um dos empregados que recebeu antecipações em contrariedade com a legislação em vigor, número de parcelas recebidas e datas nas quais essas antecipações foram pagas.

Entende que, se a empresa pagou para alguns empregados a PLR em três parcelas no ano, havendo o lapso de tempo de um semestre entre duas delas, somente sobre a terceira poderia incidir a contribuição previdenciária, isto se verdadeira a tese sustentada pela fiscalização do INSS.

Rechaça a alegação feita na decisão recorrida de que a empresa teria acesso aos documentos utilizados pela fiscalização para apurar os débitos e, portanto, teria condições de apurar os valores que foram incluídos na NFLD relativamente a cada empregado, argumentando, em primeiro lugar, ser o lançamento um ato administrativo vinculado, nos termos do artigo 142 do CTN, cabendo à fiscalização apontar, na AUTUAÇÃO, todos os elementos que definem com clareza a base de cálculo, alíquota e fatos geradores dos débitos e, em segundo, que a falha verificada na autuação quanto à falta de discriminação do débito por empregado envolvido, não implica somente em cerceamento de defesa, mas também implica em enriquecimento ilícito do INSS.

Questiona que, se a finalidade da Previdência é garantir aos trabalhadores os benefícios assistenciais e de aposentadoria, como pode, então, o INSS cobrar contribuições sem identificar aqueles que serão seus beneficiário, e infere que, se não há a identificação do salário de contribuição individualizado dos trabalhadores, há de ser declarada nula a NFLD por impedir que tais trabalhadores possam se beneficiar das contribuições ora exigidas.

No mérito, discorre sobre a natureza da participação nos lucros e resultados, tentando demonstrar que não incide contribuição previdenciária sobre o seu pagamento e que somente nos casos de comprovada fraude da lei é que o PLR pode ser descaracterizado.

Assevera que a lei não exige que exista um lapso temporal mínimo entre a assinatura do acordo coletivo e o pagamento da 1ª parcela da PLR, esclarecendo que o processo de negociação coletiva entre empresa e sindicato é longo e muita vez desgastante, no qual a assinatura do acordo depende invariavelmente de concessões mútuas que somente ocorrem após a discussão completa de todos os pontos objeto da negociação.

Frisa, que em razão dos aspectos práticos e da complexidade de uma negociação coletiva, especialmente para uma empresa de grande porte como a recorrente, a doutrina trabalhista é unânime em permitir até mesmo que o acordo coletivo de trabalho tenha efeitos retroativos, exatamente para que não haja hiato temporal e para que os empregados não sejam prejudicados por eventual demora na negociação dos direitos.

Salienta que a previsão de impossibilidade de aditamento da PLR prevista no art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 pode ser perfeitamente alterada ou flexibilizada por acordo ou convenção coletiva, nos termos da CF/88, que consagra a flexibilização das regras trabalhistas por meio desses instrumentos de negociação coletiva.

Em relação ao argumento da fiscalização de que o PLR substitui "Complemento do 13º Salário" e ao "Bônus de Fim de Ano", alega que é evidente e prática

comum na seara da negociação coletiva que a concessão de um benefício certamente implica na cessação de outro ou outros que tenha(m) a mesma finalidade.

Afirma que a convenção coletiva e o acordo coletivo têm força de lei, conforme previsão na CF/88, e, dessa forma, pode perfeitamente extinguir benefícios e criar outros.

No que se refere à suposta violação da periodicidade mínima prevista na legislação, alega que tal requisito não é essencial à caracterização da natureza jurídica da PLR e, por isso, pode ser flexibilizada por acordo ou convenção coletiva, e o fato de a empresa ter pago a PLR em periodicidade diferente daquela preconizada na Lei 10.101/2000 não teria o condão de transformar a PLR em parcela de natureza salarial.

Sustenta que o fato de a PLR paga aos empregados da Divisão de Vendas e do Grupo Executivo não ter sido celebrada por meio dos instrumentos previstos no art. 2º, incs. I e II da Lei nº 10.101/00 não faz com que deva ela ser incluída no salário de contribuição, tendo em vista que não existe na citada legislação qualquer penalidade específica para o eventual descumprimento das formalidades ali estabelecidas e ainda porque, se houvesse necessidade imperiosa da existência de um dos instrumentos previstos no citado dispositivo legal, o STJ não teria decidido que a PLR paga anteriormente ao período de 1994 não tem natureza salarial, uma vez que, nesse período, as PLR eram pagas mediante acordos individuais entre empregadores e empregados.

Argumenta que, como a Fiscalização, para os pagamentos feitos nos anos de 2000, 2001 e 2002, somente aduziu como "ilegalidade" o fato de que a 2ª parcela teria natureza de gratificação, e não de PLR, então os demais pagamentos feitos a tais empregados a título de PLR são legítimos e não poderiam ter sido incluídos em lançamento, como fez a Fiscalização.

Requer a realização de perícia para demonstrar que os valores pagos aos mencionados empregados foram apurados de maneira fidedigna ao quanto com eles pactuado, considerando as metas e resultados alcançados, e que não houve pagamento disfarçado de salário, formulando os quesitos e nomeando o perito para tanto.

Em contra-razões (fls. 1.438) a então Receita Federal do Brasil manteve a decisão recorrida e a 4ª CAJ do CRPS, por meio do Decisório 124 (fl. 1.439), decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse oportunizado, ao contribuinte, a realização do depósito recursal, uma vez que a liminar que assegurava o seguimento do recurso voluntário sem o depósito prévio de 30% do débito em tela foi cassada.

Cientificada do Decisório da 4ª CAJ, a recorrente se manifestou às fls. 1.454.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

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

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a notificada alega nulidade da NFLD por não terem sido apontados quais seriam os empregados que receberam a PLR em desconformidade com a lei.

Entende que a fiscalização deveria elaborar um relatório mencionando o nome de cada um dos empregados que recebeu antecipações em contrariedade com a legislação em vigor, número de parcelas recebidas e datas nas quais essas antecipações foram pagas.

Porém, não se verifica a nulidade alegada pela recorrente.

Constata-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

A fiscalização apenas constatou que a empresa remunerava seus empregados, gerentes e executivos pagando verbas intituladas PLR em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Diante de tal constatação, lavrou a competente NFLD, já que sobre toda a remuneração paga pela empresa incide contribuição previdenciária.

Agora, se a recorrente alega que sobre as verbas pagas a esse título não incide contribuição, ela deve provar, demonstrando, por meio dos documentos pertinentes, que o PLR implementado pela empresa observou os critérios estabelecidos na Lei.

E mais, se ela entende que apenas descumpriu a legislação no pagamento de PLR de alguns de seus funcionários, cabe a ela dizer quais seriam esses empregados, e não à fiscalização, que considerou todo o valor pago a título de PLR como sendo salário de contribuição.

A recorrente alega, ainda, que se a empresa pagou para alguns empregados a PLR em três parcelas no ano, havendo o lapso de tempo de um semestre entre duas delas, somente sobre a terceira poderia incidir a contribuição previdenciária.

Ora, ao desrespeitar o critério estabelecido na Lei 10.101/00, todo o valor pago a título de PLR integra o salário de contribuição, já que a Lei 8.212/91 isenta apenas a participação nos lucros ou resultados quando pagas de acordo com lei específica.

Assim, a pretensão da recorrente de fazer incidir a contribuição apenas sobre a terceira parcela não encontra amparo legal, pois o PLR da empresa não atendeu aos requisitos legais, uma vez que a lei veda o seu pagamento em mais de duas parcelas.

Dessa forma, ao contrário do que afirma a recorrente, constata-se que estão presentes, nos relatórios que integram a NFLD, todos os elementos que definem a base de cálculo, alíquota e fatos geradores dos débitos, permitindo a ampla defesa da notificada

Da mesma forma, não procede o entendimento de que a alegada falha da autuação implica enriquecimento ilícito do INSS, sob o argumento de que, como a finalidade da Previdência é garantir aos trabalhadores os benefícios assistenciais e de aposentadoria, não pode, então, o INSS cobrar contribuições sem identificar aqueles que serão seus beneficiário, e como não há a identificação do salário de contribuição individualizado dos trabalhadores, há de ser declarada nula a NFLD por impedir que tais trabalhadores possam se beneficiar das contribuições ora exigidas.

Os art. 10, da Lei de Custeio estabelece que a Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, e o parágrafo único do art. 11, da mesma Lei 8.212/91, dispõe que:

Art. 11 (...)

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;*
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;*
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.*

Assim, toda empresa que remunera seus empregados possui obrigação legalmente imposta de participar do financiamento da Seguridade Social, mediante contribuição incidente sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

A fiscalização deixou claro que é objeto da NFLD em comento apenas as contribuições da empresa, já que os segurados empregados já contribuem pelo teto, conforme item 7.1 do Relatório Fiscal (fl. 454), transcrito a seguir:

7.1. Não foram incluídas neste levantamento, as contribuições referentes aos segurados, pois estas, já foram descontadas em seu valor máximo.

Dessa forma o que está sendo cobrado na NFLD em tela é a participação da empresa no custeio da Seguridade Social, e não a do empregado.

Portanto, a não individualização, no caso presente, dos segurados “beneficiados” pelo PLR em nada contribui para o enriquecimento ilícito do INSS.

Conforme a Lei de Benefício, Lei 8.213/99, são beneficiários da Previdência Social todos os segurados obrigatórios do RGPS.

Portanto, o fato de não haver a identificação do salário de contribuição individualizado dos trabalhadores não acarreta a nulidade da NFLD, pois não impede que tais trabalhadores se beneficiem das contribuições ora exigidas, como entendeu de forma equivocada a recorrente, uma vez que, como visto acima, todos os segurados da empresa são beneficiários do INSS.

Ademais, é uma das obrigações da empresa, prevista no inciso IV, § 5º, do art. 32, da Lei 8.212/91, informar, por meio de instrumento próprio, qual seja, a GFIP, todas as remunerações individualizadas dos segurados que lhe prestam serviços.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade da NFLD.

No mérito, verifica-se um esforço da recorrente em tentar demonstrar que a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados é desvinculada da remuneração, não podendo ser alcançada por encargos incidentes sobre salários, conforme o disposto no art. 7º, XI, da CF.

Contudo, não incide contribuição social apenas sobre a Participação de Lucros e Resultados concedida nos moldes preconizados pela Constituição.

Cumprе esclarecer que, ao contrário do que entende a recorrente, a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. 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. (grifei)

7. No entanto, 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.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a

participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

A condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Nesse sentido, não procede o argumento de que a previsão de impossibilidade de aditamento da PLR prevista no art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 pode ser alterada ou flexibilizada por acordo ou convenção coletiva, nos termos da CF/88, que consagra a flexibilização das regras trabalhistas por meio desses instrumentos de negociação coletiva.

Vale ressaltar que a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional, em especial as disposições legais inseridas na Lei 8.212/91, não agride as garantias constitucionais previstas no art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Assim a verificação da observância das disposições legais, em especial, no caso concreto, as inseridas na Lei 10.101/00 e na Lei 8.212/91, não implica afronta ao art. 7º da CF.

Da mesma forma, o pactuado em convenções coletivas somente repercute na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .* ” (grifei).

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/00:

No caso presente impõe verificar se, no pagamento das parcelas a título de Participação nos Resultados pela empresa notificada, foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 10.101/00.

A fiscalização entendeu que os PLR apresentados pela recorrente não atendem o disposto na Lei 10.101/00.

O referido dispositivo legal estabelece que:

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 . (grifei)

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.

(...)

§ 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.

Assim, para que seja isenta de contribuições previdenciárias, o programa de PLR da empresa deveria estabelecer regras claras e objetivas, impondo critérios e condições para que o segurado empregado faça jus ao recebimento do pagamento.

Ao contrário do entendimento esposado pela recorrente, não há a necessidade de comprovar fraude da lei para se cobrar as contribuições incidentes sobre o PLR, pois diante da constatação de que o pagamento a esse título se deu em desconformidade com a lei 10,101/00, a fiscalização, a quem compete o lançamento, não só pode como deve lançar as contribuições incidentes devidas, tendo em vista a sua atividade vinculada.

Segundo a autoridade lançadora, os acordos prevêm a distribuição de verbas pré-fixadas, sendo uma parte distribuída de forma linear e outra proporcional ao salário base de

cada empregado, além de outra verba extraordinária, esta também de forma proporcional aos salários base dos empregados, independente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos resultados".

De fato, da leitura dos documentos juntados aos autos, tanto pela recorrente como pela fiscalização, observa-se que os Acordos Coletivos firmados pela empresa não estabelecem metas ou critérios de aferição.

Portanto, as Convenções Coletivas apresentadas demonstram que o programa de PLR da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

Verifica-se que, para os anos de 2000 e 2004, o acordo foi celebrado após o pagamento da 1ª parcela, e para os anos de 2001, 2002 e 2003, alguns dias antes de realizar o Acordo, demonstrando ausência de pactuação prévia de metas, resultados e prazos.

A recorrente se justifica alegando que o processo de negociação coletiva entre empresa e sindicato é longo e muita vez desgastante, no qual a assinatura do acordo depende invariavelmente de concessões mútuas que somente ocorrem após a discussão completa de todos os pontos objeto da negociação, e afirma que a lei não exige que exista um lapso temporal mínimo entre a assinatura do acordo coletivo e o pagamento da 1ª parcela da PLR, informando.

Contudo, o que a fiscalização constatou não foi "*um lapso temporal mínimo entre a assinatura do acordo coletivo e o pagamento da 1ª parcela da PLR*", como quer fazer crer a recorrente, e sim o pagamento do PLR antes mesmo da celebração do Acordo.

A notificada tenta justificar o pagamento do PLR antes da celebração do acordo observando que a doutrina trabalhista é unânime em permitir até mesmo que o acordo coletivo de trabalho tenha efeitos retroativos, exatamente para que não haja hiato temporal e para que os empregados não sejam prejudicados por eventual demora na negociação dos direitos.

Porém, entendo que para fazer-se cumprir o estabelecido no § 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 antes do início do exercício, findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados com seus empregados.

Em relação à afirmação da autoridade lançadora de que o PLR substitui "Complemento do 13º Salário" e ao "Bônus de Fim de Ano", a recorrente alega que é evidente e prática comum na seara da negociação coletiva que a concessão de um benefício certamente implica na cessação de outro ou outros que tenha(m) a mesma finalidade.

Ou seja, a própria recorrente admite que o PLR da empresa possui a mesma finalidade do Complemento do 13º Salário" e do "Bônus de Fim de Ano".

E não resta dúvidas que essas verbas substituídas pela PLR possuem natureza salarial, pois têm como finalidade a remuneração do empregado.

A recorrente afirma que a fiscalização faz "jogo de palavras" que é contrário à própria lei, notadamente o §3º, do art. 3º, que expressamente autoriza "a compensação dos

valores pagos a título de participação nos lucros e resultados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas."

Porém, quem faz "jogo de palavras" é a própria recorrente, pois o citado §3º, do art. 3º, da Lei 10.101/99, na verdade, estabelece que:

*§ 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.** (grifei)*

Ou seja, a recorrente, por conveniência, omitiu que a compensação se refere à obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas atinentes à participação nos lucros ou resultados, o que não ocorreu no caso presente, em que o PLR substituiu o "Complemento do 13º Salário" e o "Bônus de Fim de Ano.

A fiscalização constatou, ainda, que não foi observada a periodicidade mínima prevista na Lei, uma vez que, em alguns casos, foram pagos PLR três vezes em um só ano.

A recorrente não nega tal fato, mas apenas alega que tal requisito não é essencial à caracterização da natureza jurídica da PLR e, por isso, pode ser flexibilizada por acordo ou convenção coletiva.

Contudo, reitera-se, para não sofrer incidência de contribuição previdenciária o PLR da empresa deve, sim, observar todos os requisitos inseridos na Lei 10.101/00, e os acordos ou convenção coletiva não têm o condão de flexibilizar preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, devendo respeitar o ordenamento legal vigente.

Outra irregularidade constatada é o fato de o pagamento de PLR de 2004 aos empregados da Divisão de Vendas e os do Grupo Executivo não ter sido objeto de Acordos ou Convenções Coletivas como prevê a Lei Específica, e sim pactuado entre os Diretores, Gerentes e os funcionários da Divisão de Vendas.

A notificada não nega tal fato mas se defende alegando que não há necessidade de Acordos ou Convenções Coletivas. Afirma que o STJ decidiu que a PLR paga anteriormente ao período de 1994 não tem natureza salarial, e nesse período as PLR eram pagas mediante acordos individuais entre empregadores e empregados.

Ocorre que, antes de 1994, a necessidade de a PLR ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou por convenção ou acordo coletivo, não era um requisito legal, ao contrário do que ocorre nas competências abrangidas pelo débito lançado por meio da NFLD em tela.

Assim, ao descumprir o mandamento inserido na Lei 10.101/00, a recorrente deixou de fazer jus ao benefício fiscal de isenção de contribuições previdenciárias sobre o pagamento realizado a título de PLR.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos

trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

E sendo a atividade administrativa vinculada, ao constatar o pagamento de PLR em desacordo com o que estabelece a Lei, a fiscalização lavrou a competente NFLD, em observância aos dispositivos legais que regem a matéria.

A recorrente protesta pela realização de perícia. Todavia, da análise dos autos, verifica-se que não existem dúvidas a serem sanadas, já que o Relatório Fiscal está claro e a NFLD muito bem fundamentada

O art. 18, da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Dec. 70.235/72), estabelece:

Art.18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

Portanto, a autoridade julgadora monocrática, ao entender ser prescindível a produção de novas provas, indeferiu, com muita propriedade, o pedido de realização de perícia.

Assim, indefere-se a perícia, por considerá-la prescindível e meramente protelatória.

Nesse sentido,

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS – Relatora

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira

Com todo respeito ao trabalho da nobre Relatora, divirjo de seu entendimento.

Primeiramente, nas preliminares, devemos verificar a questão sobre a decadência.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência está arrolada como forma de extinção do crédito tributário no inciso V do art. 156 do CTN e decorre da conjugação de dois fatores essenciais: o decurso de certo lapso de tempo e a inércia do titular de um direito.

Esses fatores resultarão, para o sujeito que permaneceu inerte, na extinção de seu direito material.

Em Direito Tributário, a decadência está disciplinada no art. 173 e no art. 150, § 4º, do CTN (este último diz respeito ao lançamento por homologação). A decadência, no Direito Tributário, é modalidade de extinção do crédito tributário.

No período do lançamento foram considerados recolhimentos a homologar, a partir das fls. 004.

O lançamento por homologação implica pagamento pelo sujeito passivo antes de qualquer atividade ou notificação por parte da fazenda (pagamento antecipado), como ocorreu no presente caso. Feito esse pagamento, compete à Administração homologá-lo ou

recusar a homologação. No caso de recusa da homologação, o Fisco deverá lançar, de ofício, como no presente processo, a diferença correspondente ao tributo que deixou de ser pago antecipadamente e os juros e penalidades cabíveis.

Esse lançamento de ofício está expressamente determinado no Código Tributário Nacional (CTN):

CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I. quando a lei assim o determine;

Lei 8.212/1991:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Existe a possibilidade da Fazenda não se manifestar prontamente quanto ao pagamento efetuado antecipadamente pelo sujeito passivo. Este, evidentemente, não poderia permanecer indefinidamente à mercê da potencial manifestação do Fisco. Por isso, o CTN estabelece que, salvo prazo diverso previsto em lei, considera-se feita a homologação e definitivamente extinto o crédito em cinco anos, contados do fato gerador. Esta extinção do crédito pela inércia da fazenda é denominada homologação tácita e sua principal consequência é impossibilitar a fazenda de rever de ofício o pagamento feito pelo sujeito passivo.

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Essa definição, sobre a aplicação da regra decadencial acima, possui amparo em decisões do Poder Judiciário.

“Ementa: II. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. REsp 395059/RS. Rel.: Min. Eliana Calmon. 2ª Turma. Decisão: 19/09/02. DJ de 21/10/02, p. 347.)

...

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

.... Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.)

Vemos, portanto, que, no caso do lançamento por homologação, não ocorre exatamente decadência do direito de realizar essa modalidade de lançamento. O que ocorre é a extinção definitiva do crédito pelo instituto da homologação tácita a qual tem como consequência indireta a extinção do direito de rever de ofício o lançamento. Em síntese, a homologação tácita acarreta a decadência do direito da Fazenda realizar o lançamento de ofício relativo à diferença de eventual tributo que tenha deixado de ser pago e aos acréscimos legais a essa diferença.

No presente processo, há apuração de contribuições no período compreendido entre as competências 01/2000 a 10/2004, e o lançamento foi efetuado em 20/04/2005, data da ciência, fls. 001.

Portanto, devem ser excluídas do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2000, anteriores a 04/2000, pois os recolhimentos que ocorreram nessas competências já estão homologados, segundo a legislação citada acima.

Por todo o exposto, acato, parcialmente, a preliminar, para, devido a regra decadencial aplicada, excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 03/2000, anteriores a 04/2000, na forma do voto, e passo ao exame de mérito.

Quanto ao mérito, devemos verificar, basicamente, a ocorrência, ou não, do fato gerador, oriundo de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Portanto, devemos analisar o lançamento, principalmente o que consta no Relatório Fiscal (RF), a documentação e as alegações apresentadas pela recorrente e confrontá-los com a legislação vigente sobre o tema.

No RF, a partir das fls. 0447, encontram-se os motivos descritos pela fiscalização para que os pagamentos de PLR sejam considerados como fatos geradores de contribuição previdenciária.

Devido a esses motivos, a fiscalização concluiu que os valores concedidos aos funcionários a título de PLR constituem parcelas remuneratórias, fornecidas em desacordo com a Lei 10.101/2000, devendo, portanto, integrar o SC.

Quanto a Legislação, a Lei 10.101/2000 surgiu para regular 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 determinados pelo art. 7º, inciso XI, da Constituição.

A Lei prevê que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos dois seguintes procedimentos, escolhidos pelas partes de comum acordo: 1) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e 2) convenção ou acordo coletivo.

Dos acordos surgidos na negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, onde deverá constar mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A legislação **exemplifica** (“*podendo*”) critérios e condições, como índices de produtividade, qualidade **ou** lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ponto importante da Lei é que a PLR não tem natureza remuneratória e que não substitui ou complementa o salário. Ou seja, a empresa não pode reduzir a remuneração do empregado, substituindo a parte reduzida por PLR, no que desvirtuaria o propósito buscado pela Constituição Federal (CF/88).

A legislação ainda afirma que a PLR não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

Outro ponto de extrema relevância presente na Lei é a determinação de que quando surgirem impasses as ferramentas para sua solução são a mediação e a arbitragem de ofertas finais.

Confrontando a legislação, 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 (item 5 do RF) e os documentos anexados, chegamos a conclusões.

Em síntese, para o Fisco as verbas oriundas de PLR devem integrar o SC pelos seguintes motivos (item 5, RF, fls. 0449:

1. Em alguns anos o pagamento foi feito antes do acordo (2000 e 2004);
2. Em outros anos (2001, 2002 e 2003) o primeiro pagamento foi feito alguns dias após o acordo;
3. Não há como “adiantar” algo imprevisível (alcance das metas);
4. O Art. 3º, parágrafo 2º. da Lei no. 10.101/2000 veda expressamente qualquer tipo de adiantamento;
5. Há pagamentos de parcelas em substituição – expressamente prevista nos acordos – de parcelas salariais;

6. O pagamento de PLR foi feito em mais de duas vezes ao ano, em desacordo com a Lei;
7. Dos empregados da Divisão de Vendas e do Grupo Executivo da Goodyear (diretores locais e gerentes) tem-se que:
- 7.1 Há pagamentos de parcelas em substituição – expressamente prevista nos acordos – de parcelas salariais;
- 7.2 Os Planos Próprios de Participação não foram celebrados por Acordos ou Convenções Coletivas como prevê a Lei Específica, foram pactuados entre os Diretores, Gerentes e os funcionários da Divisão de Vendas, vide anexo dos planos;
- 7.3 O Plano de Participação nos Resultados, apresentados a esta fiscalização, é mero Plano de Bonificação para os funcionários e diretores baseados nos índice de desempenho e resultados obtidos;
- 7.4 As bonificações pagas em decorrência de produtividade ou de assiduidade têm natureza salarial, porque são pagas pelo empregador ao trabalhador em razão da continuidade do contrato empregado, quer para incentivá-lo, quer para premiá-lo por algum motivo, não importando o título que receba, é verba que integra o salário para todos os efeitos;
- 7.5 O Plano de Participação nos Resultados dos empregados da Divisão de Vendas e do Grupo Executivo da Goodyear não se isenta dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, pois não atende às normas da Lei específica;
- 7.6 Houve mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, em alguns casos, não sendo observada a periodicidade mínima exigida pela Lei 10.101/00;

Com essas informações, analisaremos, ano a ano, cada PLR, pois são três (empregados em geral, diretores e vendas) e chegaremos à conclusão.

ANO 2000 EMPREGADOS EM GERAL:

Para ao ano de 2000, verificamos que o pagamento da primeira parcela (19/05/2000) ocorreu antes do fechamento do acordo (23/05/2000).

Como já ressaltamos, a legislação exige que a PLR esteja prevista em acordo, portanto a primeira parcela deve ser mantida no lançamento, pois foi paga em desacordo com a legislação.

Ressaltamos que não há impedimento de que as empresas paguem adiantamentos, como afirma o Fisco.

Lei 10.101/2000:

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.

...

§ 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.

Nota-se que a legislação veda, somente, o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição na periodicidade citada.

Portanto, não está correta a informação do Fisco de que qualquer antecipação é vedada pela Lei.

Por esse motivo é que o pagamento da segunda parcela deve ser mantida no lançamento, pois seu pagamento caracteriza pagamento (11/2000) em periodicidade inferior a um semestre civil, em relação a terceira parcela (01/2001).

Além do mais, essa parcela (segunda) foi paga em substituição a parcelas integrantes da remuneração (complemento do 13º salário e Bônus de Fim do Ano) e a legislação veda essa substituição.

Lei 10.101/2000:

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.

...

*§ 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.***

Portanto, essa parcela, por ser paga em desacordo com a legislação, deve ser mantida no lançamento.

Quanto à terceira parcela desse ano, não há motivo para exigência de contribuições, pois foi paga após apurado o exercício, conforme acordo, não substitui salário, decorrente de metas.

Portanto, no ano de 2000, dou parcial provimento à recorrente, para excluir do lançamento, pelos motivos citados, somente a terceira parcela, paga em 01/2001. fls. 0449.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ANO 2001 EMPREGADOS EM GERAL:

Para ao ano de 2001, verificamos que o pagamento da primeira parcela ocorreu após o fechamento do acordo, conforme consta do RF.

Como já ressaltamos, a legislação exige que a PLR esteja prevista em acordo, portanto a primeira parcela deve ser excluída do lançamento, pois foi paga de acordo com a legislação.

Ressaltamos que: a) não há impedimento de que as empresas paguem adiantamentos, como afirma o Fisco e esclarecido acima e. b) a Lei não fixa prazo que deva existir entre o acordo e o pagamento, portanto, criar um prazo, um período, seria criar regra onde não há, o que, ao nosso ver, não é possível na análise do Fisco e em nossa análise. Conseqüentemente, os pagamentos feitos “alguns dias” após o acordo, estão amparados pela legislação.

Já a segunda parcela, conforme consta dos autos, no ano de 2001, foi paga em substituição a parcelas integrantes da remuneração (Bônus de Fim do Ano) e a legislação veda essa substituição.

Lei 10.101/2000:

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.

...

*§ 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.***

Portanto, essa parcela, por ser paga em desacordo com a legislação, deve ser mantida no lançamento.

Portanto, no ano de 2001, dou parcial provimento à recorrente, para excluir do lançamento, pelos motivos citados, somente a primeira parcela.

ANO 2002 EMPREGADOS EM GERAL:

Para ao ano de 2002, verificamos que o pagamento da primeira parcela ocorreu após o fechamento do acordo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEI

RO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como já ressaltamos, a legislação exige que a PLR esteja prevista em acordo, portanto a primeira parcela deve ser excluída do lançamento, pois foi paga em de acordo com a legislação.

Ressaltamos que não há impedimento de que as empresas paguem adiantamentos, como afirma o Fisco.

A legislação veda, somente, o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição na periodicidade citada.

Portanto, não está correta a informação do Fisco de que qualquer antecipação é vedada pela Lei.

Por esse motivo é que o pagamento da segunda parcela deve ser mantida no lançamento, pois seu pagamento caracteriza pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, em relação a terceira parcela.

Além do mais, essa parcela (segunda) foi paga em substituição a parcelas integrantes da remuneração (Bônus de Fim do Ano) e a legislação veda essa substituição.

Lei 10.101/2000:

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.

...

§ 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.

Portanto, essa parcela, por ser paga em desacordo com a legislação, deve ser mantida no lançamento.

Quanto à terceira parcela desse ano, não há motivo para exigência de contribuições, pois foi paga após apurado o exercício, conforme acordo, não substitui salário, decorrente de metas.

Portanto, no ano de 2002, dou parcial provimento à recorrente, para excluir do lançamento, pelos motivos citados, a primeira e a terceira parcela.

ANO 2003 EMPREGADOS EM GERAL:

Para ao ano de 2003, verificamos, também, que o pagamento da primeira parcela ocorreu após o fechamento do acordo.

Como já ressaltamos, a legislação exige que a PLR esteja prevista em acordo, portanto a primeira parcela deve ser excluída do lançamento, pois foi paga em de acordo com a legislação.

Ressaltamos que não há impedimento de que as empresas paguem adiantamentos, como afirma o Fisco.

A legislação veda, somente, o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição na periodicidade citada.

Portanto, não está correta a informação do Fisco de que qualquer antecipação é vedada pela Lei.

Por esse motivo é que o pagamento da segunda parcela deve ser mantida no lançamento, pois seu pagamento caracteriza pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, em relação a terceira parcela.

Além do mais, essa parcela (segunda) foi paga em substituição a parcelas integrantes da remuneração (Bônus de Fim do Ano) e a legislação veda essa substituição.

Lei 10.101/2000:

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.

...

§ 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.

Portanto, essa parcela, por ser paga em desacordo com a legislação, deve ser mantida no lançamento.

Quanto à terceira parcela desse ano, não há motivo para exigência de contribuições, pois foi paga após apurado o exercício, conforme acordo, não substitui salário, decorre de metas.

Portanto, no ano de 2003, dou parcial provimento à recorrente, para excluir do lançamento, pelos motivos citados, a primeira e a terceira parcela.

ANO 2004 EMPREGADOS EM GERAL:

Para ao ano de 2004, verificamos que o pagamento da primeira parcela (16/06/2004) ocorreu após o fechamento (08/06/2004) do acordo, fls. 0450.

Como já ressaltamos, a legislação exige que a PLR esteja prevista em acordo, portanto a primeira parcela deve ser excluída do lançamento, pois foi paga de acordo com a legislação.

Ressaltamos que não há impedimento de que as empresas paguem adiantamentos, como afirma o Fisco.

A legislação veda, somente, o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição na periodicidade citada.

Portanto, não está correta a informação do Fisco de que qualquer antecipação é vedada pela Lei.

Já a segunda parcela foi paga em desacordo com a legislação específica, pois foi paga em substituição a parcelas integrantes da remuneração (Bônus de Fim do Ano) e a legislação veda essa substituição.

Lei 10.101/2000:

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.

...

§ 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.

Portanto, essa parcela, por ser paga em desacordo com a legislação, deve ser mantida no lançamento.

Portanto, no ano de 2004, dou parcial provimento à recorrente, para excluir do lançamento, pelos motivos citados, a primeira parcela.

SEGURADOS QUE ATUAM NA ÁREA DE VENDAS:

Para esses segurados, nos anos de 2000 a 2003, na análise dos autos, verificamos que todas as segundas parcelas devem ser mantidas no lançamento, pois substituem remuneração, medida vedada pela Lei, conforme consta em análise acima.

Já no ano de 2004, verificamos que ambas as parcelas devem ser excluídas do lançamento, pois foram pagas de acordo com a legislação.

Ressaltamos que não concordamos com a alegação do Fisco de que essas parcelas integram o SC por estarem regradadas em documentos elaborados a parte do acordo coletivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEI

RO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Há a previsão expressa desses acordos complementares no acordo coletivo, portanto eles estão previstos no acordo e os segurados e o sindicato tinham total conhecimento de sua existência.

Portanto, pelo exposto, para a área de vendas, voto pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluir do lançamento, nos anos de 2000 a 2003, a primeira e a terceira parcelas pagas e no ano de 2004 excluir as duas parcelas pagas, conforme voto.

SEGURADOS DO GRUPO EXECUTIVO:

Para esses segurados, nos anos de 2000 a 2002, na análise dos autos, verificamos que todas as segundas parcelas devem ser mantidas no lançamento, pois substituem remuneração, medida vedada pela Lei, conforme consta acima.

No ano de 2003, a segunda parcela também deve ser mantida, pois foi paga em desacordo com a periodicidade permitida pela Lei, conforme já esclarecido acima no voto.

Já no ano de 2004, verificamos que ambas as parcelas devem ser excluídas do lançamento, pois foram pagas de acordo com a legislação.

Ressaltamos que, como já afirmamos, não concordamos com a alegação do Fisco de que essas parcelas integram o SC por estarem regradas em documentos elaborados a parte do acordo coletivo.

Há a previsão expressa desses acordos complementares no acordo coletivo, portanto eles constam do acordo e os segurados e o sindicato tinham total conhecimento de sua existência.

Portanto, pelo exposto, para a área de vendas, voto pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluir do lançamento, nos anos de 2000 a 2003, a primeira e a terceira parcelas pagas e no ano de 2004 excluir as duas parcelas, conforme voto.

CONCLUSÃO:

Por todo exposto voto pelo provimento parcial do recurso para excluir do lançamento:

- 1) **Devido aos efeitos da decadência:** as contribuições apuradas até a competência 03/2000, anteriores a 04/2000, nos termos do voto;
- 2) **Segurados em geral:** excluir do lançamento as contribuições referentes a pagamentos descritos no Relatório Fiscal, da seguinte forma: a) em 2000, excluir do lançamento somente as contribuições referentes aos pagamentos correspondentes a terceira parcela; b) em 2001 e 2004, excluir do lançamento as contribuições referentes aos pagamentos

correspondentes a primeira parcela; c) em 2002 e 2003, excluir do lançamento as contribuições referentes aos pagamentos correspondentes a primeira e terceira parcelas;

1)

Segurados que atuam na área de vendas e no Grupo executivo: voto pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluir do lançamento, nos anos de 2000 a 2003, as contribuições referentes aos pagamentos correspondentes a primeira e a terceira parcelas pagas e no ano de 2004 excluir as contribuições referentes aos pagamentos correspondentes as duas parcelas, conforme voto.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Declaração de Voto

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Cinge-se a controvérsia principal dos presentes autos, à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

2. A PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, regulada pela lei 10.101/2000.

3. O voto do ilustre Conselheiro Redator foi, na verdade, muito elucidativo sobre o tema. Todavia, por amor ao debate, trago, ainda que de forma resumida, meu posicionamento sobre a questão vinculada no presente processo.

4. Ora, o fato da empresa ter pago a PLR em 03 (três) parcelas não descaracteriza a natureza da PLR, não servindo tal argumento para dar caráter remuneratório à parcela. Como é cediço, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

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

I - comissão 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.”

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.743/2008, art. 1º de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEI

RO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5. Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

6. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

7. É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Destarte, o pagamento em 03 (três) parcelas não possui o condão de descaracterizar o benefício, e, por consectário, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados não ostentam a natureza de remuneração, não sendo passíveis, pois, de serem tributadas.

CONCLUSÃO

8. Assim sendo, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, acompanhando o Ilustre Conselheiro Redator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Declaração de Voto

Conselheiro Mauro José Silva:

Apresentamos nossas considerações em relação à Participação nos Lucros e Resultados.

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

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais – a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por

outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: *“não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201,§11º, da Constituição Federal”*. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/200 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 preservando explicitamente a

proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/200 como norma reguladora da imunidade.

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

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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

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

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

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

(...)

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

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

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

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas

indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

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

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

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 02/04/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

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

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

Data da assinatura dos acordos

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 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 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.

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerada. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transcrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/2000 exige 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. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEI

RO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A impossibilidade de haver certeza de que o acordado seja cumprido é uma determinação legal que extraímos do trecho da lei que determina que existam “*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”. Se deve haver aferição do que foi acordado é porque não deve o lucro ou resultado estar totalmente configurado no momento da assinatura do instrumento de acordo. Portanto, harmonizando o texto da norma com suas finalidades, concluímos que o instrumento do acordo deve estar assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Tendo concluído que o instrumento de acordo deve ser assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados, podemos indagar se cumpriria a exigência da norma se, por exemplo, a assinatura e arquivamento ocorresse um dia antes do encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Evidentemente que não, pois estaríamos em situação em tudo similar à assinatura posterior. Os lucros e resultados já estariam, com um alto grau de previsibilidade, consolidados. É preciso que entre a data de assinatura e arquivamento dos acordos e a data de término do período a que se refiram os lucros ou resultados haja um intervalo temporal que tanto permita ao empregado direcionar seus melhores esforços para alcançar o que foi acordado como afaste a possibilidade de ser uma alternativa para a empresa fraudar a solidariedade no financiamento da seguridade social. Como a lei – ou qualquer norma infralegal - não esclarece qual seria o prazo necessário entre tais datas, mas a finalidade da norma exige que o intérprete adote uma posição, utilizaremos como data limite para a assinatura e arquivamento dos instrumentos de acordo o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

É certo que encontramos respeitadas posições mais conservadoras em relação à data de assinatura dos acordos. A Conselheira Ana Maria Bandeira concluiu que os Acordos devem estar assinados antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados, tendo se manifestado no voto condutor do Acórdão 2401-00.276 nos seguintes termos

“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.”

No mesmo sentido temos o Acórdão 2401-00.545 cuja redatora designada foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A despeito dos méritos dos argumentos acima, entendemos que os limites que adotamos passam pelo teste da razoabilidade, pois asseguram que após os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil para que as partes se reúnam - os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão. Além de razoáveis, os limites adotados atendem à finalidade de que haja tempo hábil para negociações de modo contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude -, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Regras claras e objetivas

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

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 30/11/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/11/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado di

gitalmente em 05/10/2012 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 01/11/2012 por DAMIAO CORDEI

RO DE MORAES

Impresso em 27/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)

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

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

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

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

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

Com efeito, já assentamos que a lei tributária estabelece que a empresa que paga parcela a título de PLR que foi regida por regras subjetivas não pode beneficiar-se da imunidade da contribuição previdenciária respectiva. Se a parte paga com base em critérios subjetivos não for atingida pela tributação, por conta do conteúdo de acordo coletivo, estaremos diante de uma situação na qual uma convenção entre particulares alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária – a empresa -, configurando ofensa frontal ao estabelecido no art. 123 do CTN. Nesse sentido, em sua manifestação no RE 398.284-2 que

discutiu o aspecto temporal da PLR (possibilidade de cobrança da contribuição sobre tais verbas antes da MP 794), o Ministro Marco Aurélio expressou sua compreensão de que “*no campo da tributação, não há espaço para a autonomia da vontade*”.

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

Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

(..)

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

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

OJ 31

SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

Nº31

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

(inserida em 19.08.1998)

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

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

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

O pagamento da PR em todos os anos foi feito após o encerramento do exercício do qual referiam, descumprindo, portanto, o requisito sobre o qual explanamos alhures quanto a data de assinatura dos acordos.

A Relatora muito bem assinalou esse ponto:

“Verifica-se que, para os anos de 2000 e 2004, o acordo foi celebrado após o pagamento da 1ª parcela, e para os anos de 2001, 2002 e 2003, alguns dias antes de realizar o Acordo, demonstrando ausência de pactuação prévia de metas, resultados e prazos.”

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa questão.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva