



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

Processo n° 35884.003885/2006-89
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.105 – 2ª Turma
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PLR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras

e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo e Marcos Aurelio Pereira Valadão.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 31/03/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Susy Gomes Hoffmann(Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 37.017.334-1, em 31/07/2006 (AR. fl. 240), exigindo-lhe crédito tributário referente às contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pela notificada, concernentes à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração os segurados empregados, assim considerada a importância concedida a título de Participação nos Resultados em desconformidade com a legislação de regência, em relação ao período de 02/2001 a 02/2005, conforme Relatório Fiscal da Notificação, às fls. 206/215, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao então Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária no Rio de Janeiro/RJ - Centro, DN nº 17.401.4/0603/2006, às fls. 857/863, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 5ª Câmara, em 05/11/2008, por maioria de votos, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 205-01.331, com sua ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2001 a 31/03/2001, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/08/2003 a 31/08/2003, 01/02/2004 a 28/02/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005

Ementa:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. Não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado, em conformidade com os requisitos legais.

Recurso Voluntário Provido.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 924/930, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado a legislação que contempla a matéria, mais precisamente os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, bem como provas constantes dos autos, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, uma vez comprovada a contrariedade à lei arguida.

Traz à colação os dispositivos legais que regulamentam a matéria, concluindo que a contribuinte não observou os pressupostos para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos seus funcionários, de maneira a excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Muito embora a contribuinte tenha concedido a PLR com esteio em Acordos Coletivos, assevera que os preceitos contidos no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 não foram observados, sobretudo em relação à necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa.

Em defesa de sua pretensão, assevera que, *ao revés do que reza a lei, o acordo coletivo não previu a forma de recebimento, nem tampouco dispôs sobre critérios relativos ao desempenho dos empregados para fins de fixação da participação nos lucros, não mantendo, portanto, nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados.*

Acrescenta que *o recebimento da verba sob debate não se vincula a nenhum critério pré-estabelecido quanto ao desempenho do empregado, estando dependente apenas da mera existência de vínculo trabalhista, condicionada aos objetivos a serem alcançados pela empresa, o que afronta os ditames contidos no artigo 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, face à patente ausência de clareza e objetividade relativa à fixação dos direitos substanciais da participação e das regras adjetivas.*

Não bastasse isso, defende que os termos dos Acordos Coletivos utilizados como lastro dos pagamentos de PLR malferem, ainda, os termos do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, eis que se revestem de natureza eminentemente salarial, substituindo e/ou complementando, portanto, o salário dos empregados, *circunstância expressamente vedada pelo aludido comando legal*, na linha do que restou assentado no Acórdão 206-00.397, cujo excerto fora transcrito na peça recursal.

Dessa forma, tendo sido fornecida participação nos lucros e resultados da empresa aos seus funcionários em desconformidade com as normas legais que disciplinam a matéria, não há se falar na imunidade contemplada pela Constituição Federal, bem como no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devendo ser restabelecida a exigência fiscal na forma lançada.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou a legislação tributária, conforme Despacho nº 246/2009, às fls. 932/934.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls. 953/969, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, mormente quando inobservados os pressupostos para conhecimento da peça recursal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes a contrariedade à lei suscitada, conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se as contribuições previdenciárias referentes à parte da empresa, do SAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, assim caracterizada como salário-de-contribuição à importância concedida a título de Participação nos Lucros e Resultados em contrariedade aos dispositivos legais que regulamentam a matéria.

Com mais especificidade, em suma entendeu a autoridade lançadora que tais verbas foram pagas em desconformidade à legislação de regência, notadamente Lei nº 10.101/2000, diante da desproporcionalidade entre os valores pagos aos empregados e diretores e ausência de regras claras e objetivas.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida entendeu por bem decretar a improcedência total do feito, acolhendo a tese da não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas pela empresa aos segurados empregados a título de Participação nos Resultados, nos termos da legislação de regência, razão do insurgimento da Procuradoria nesta oportunidade.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional opôs o presente Recurso Especial, suscitando que o Acórdão guerreado malferiu o regramento específico de tal verba, mais precisamente os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, bem como provas constantes dos autos, impondo seja conhecida a peça recursal, uma vez comprovada à contrariedade à lei argüida.

Traz à colação os dispositivos legais que regulamentam a matéria, concluindo que a contribuinte não observou os pressupostos para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos seus funcionários, de maneira a excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Muito embora a contribuinte tenha concedido a PLR com esteio em Acordos Coletivos, assevera que os preceitos contidos no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 não foram observados, sobretudo em relação à necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa.

A fazer prevalecer seu entendimento, assevera que, *ao revés do que reza a lei, o acordo coletivo não previu a forma de recebimento, nem tampouco dispôs sobre critérios relativos ao desempenho dos empregados para fins de fixação da participação nos lucros, não*

mantendo, portanto, *nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados*.

Acrescenta que *o recebimento da verba sob debate não se vincula a nenhum critério pré-estabelecido quanto ao desempenho do empregado, estando dependente apenas da mera existência de vínculo trabalhista, condicionada aos objetivos a serem alcançados pela empresa, o que afronta os ditames contidos no artigo 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, face à patente ausência de clareza e objetividade relativa à fixação dos direitos substanciais da participação e das regras adjetivas*.

Não bastasse isso, defende que os termos dos Acordos Coletivos utilizados como lastro dos pagamentos de PLR malferem, ainda, os termos do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, eis que se revestem de natureza eminentemente salarial, substituindo e/ou complementando, portanto, o salário dos empregados, *circunstância expressamente vedada pelo aludido comando legal*, na linha do que restou assentado no Acórdão 206-00.397, cujo excerto fora transcrito na peça recursal.

Dessa forma, tendo sido fornecida participação nos lucros e resultados da empresa aos seus funcionários em desconformidade com as normas legais que disciplinam a matéria, não há se falar na imunidade contemplada pela Constituição Federal, bem como artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devendo ser restabelecida a exigência fiscal na forma lançada.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da simples análise dos autos, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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

[...]

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

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

“Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.” (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 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.

[...]”

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

“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 funcional dos trabalhadores.

[...]

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 de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]”

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida

verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que tratando-se de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese vertente, passando à análise das razões do lançamento fiscal, em confrontação com os fundamentos do voto condutor do Acórdão recorrido e, bem assim, das alegações recursais, chegamos às seguintes conclusões:

a) Desproporcionalidade entre Pagamentos de Diretores e Empregados

Como se depreende dos autos, afora a questão das regras claras e objetivas, a qual contemplaremos adiante, o nobre fiscal autuante achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de os valores concedidos aos diretores e demais empregados serem desproporcionais, o que implicaria em afronta à legislação de regência.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento não é capaz de rechaçar o Acórdão recorrido.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de pagamento de PLR equitativo aos funcionários e diretores da empresa não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da homogeneidade dos pagamentos da verba em comento a todos os empregados e/ou diretores, ao contrário do que ocorre com outras hipóteses de imunidade, não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias.

O que a lei determina é a utilização de “[...] regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo [...]”.

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

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

Aliás, a conclusão da autoridade lançadora, além de não encontrar amparo na legislação de regência, foge à razoabilidade e à própria essência de tal benefício fiscal. Isto porque, em uma empresa com diversos setores, como produção, administrativo, diretoria, vendas, etc, as metas, requisitos e/ou condições para o recebimento da PLR poderão variar de conformidade com a observância dos pressupostos estabelecidos entre as partes em diversas áreas de atuação separadas.

Não se pode exigir, assim, que os funcionários lotados na produção, por exemplo, tenham necessariamente a PLR em valor idêntico ao pessoal das vendas, publicidade e/ou diretoria, mesmo porque os salários e as atividades desenvolvidas são distintos.

Igualmente, repita-se, não há nos dispositivos legais que regulamentam a matéria limitação ou necessária equivalência nos valores de PLR, os quais poderão ser equânimes ou não, ficando a cargo das partes envolvidas nos Acordos e/ou Convenções Coletivas ou nas Comissões eleitas pelos trabalhadores, as tratativas, pressupostos e condições básicas para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados.

Ora, como explicitado alhures, a PLR, na forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, deverá ser negociada entre as partes envolvidas/interessadas, as quais estabelecerão todas as condições para o pagamento do benefício. Não pretendeu o legislador engessar tal verba, para não fugir à sua própria essência, eis que as especificidades das atividades desenvolvidas por cada empresa e respectivos funcionários, ou mesmo por suas entidades de classe, é que deverão ser levadas a efeito nas tratativas de maneira específica.

Na esteira desse raciocínio, a exigência do pagamento da PLR igualitário a todos os funcionários e diretores da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a imunidade não comporta subjetivismo não contemplado pela legislação específica.

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

Afora a exigência de regras claras e objetivas (adiante contemplada), observe-se que os demais requisitos legais indispensáveis ao pagamento da PLR aos empregados não foram contestados pela fiscalização, restando claro, assim, o cumprimento de tais pressupostos.

Nessa toada, impende afastar a necessidade de pagamento linear de PLR a todos os empregados como condição legal para a validade do programa, na linha do que restou assentado no Acórdão recorrido, como acima demonstrado.

No que tange a este ponto, muito embora a contribuinte tenha concedido a PLR com esteio em Acordos Coletivos, assevera a recorrente que os preceitos contidos no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 não foram observados, sobretudo em relação à necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa.

A corroborar seu entendimento, sustenta que, *ao revés do que reza a lei, o acordo coletivo não previu a forma de recebimento, nem tampouco dispôs sobre critérios relativos ao desempenho dos empregados para fins de fixação da participação nos lucros, não mantendo, portanto, nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados.*

Conclui, assim, que *o recebimento da verba sob debate não se vincula a nenhum critério pré-estabelecido quanto ao desempenho do empregado, estando dependente apenas da mera existência de vínculo trabalhista, condicionada aos objetivos a serem alcançados pela empresa, o que afronta os ditames contidos no artigo 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, face à patente ausência de clareza e objetividade relativa à fixação dos direitos substanciais da participação e das regras adjetivas.*

Mais uma vez, inobstante o esforço da Procuradoria da Fazenda Nacional, seu inconformismo não oferece condições à reforma do decisório combatido, na linha sustentada na peça recursal.

A rigor, as alegações de recurso da Fazenda Nacional basicamente tentam fazer prevalecer a tese encampada na Declaração de Voto (vencido) do insigne Conselheiro Marco André Ramos Vieira, inclusive, com reprodução de seus fundamentos de fato e de direito em defesa da manutenção do feito.

Trata-se, portanto, de simples discordância do entendimento levado a efeito no Acórdão recorrido, escorada em voto vencido, contemplando, assim, a mesma discussão já procedida no julgamento guerreado. Aliás, aludida constatação, restou devidamente registrada no Despacho que deu seguimento ao recurso especial sob análise, onde o então Presidente da 5ª Câmara do 2º Conselho manifestou-se contra o conhecimento da peça recursal diante de tal fato, quedando-se, porém, ao entendimento desta Corte no sentido de que a argüição de contrariedade à lei não exige maior aprofundamento na matéria, o que será procedido por ocasião do julgamento.

E, tais argumentações em favor da exigência fiscal foram devidamente rechaçadas no *decisum* atacado, da lavra da ilustre Conselheira Liege Lacroix Thomasi, de onde peço vênua para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

Primeiramente, quanto à fixação de metas é possível dizer que pela análise de todos os documentos acostados pela recorrente, pode-se constatar que os acordos firmados entre a empresa e comissão de empregados, fls. 430/433; 444/447; 465/470, estabelecem a parcela equivalente à participação nos lucros de cada empregado, a forma como será calculada e a semestralidade do pagamento.

A participação nos resultados também consta do acordo, consistindo em um pagamento anual e será feito conforme o grau alcançado na análise de desempenho individual ou por equipes, de acordo com procedimentos e critérios da empresa. A recorrente informa que as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque seriam dados sigilosos a não serem expostos para todos os sindicatos participantes das reuniões, mas que seus empregados são cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, o que é comprovado pelos documentos acostados aos autos às fls.712/761. A participação nos resultados seria paga conforme o programa de Gestão de Desempenho desenvolvido pela empresa.

[...]

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável, as empresas poderiam reduzir os salários na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiriam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

[...]

O programa de participação nos lucros da recorrente é revisto anualmente de acordo com o resultado apurado em cada exercício financeiro. Essa sistemática autorizada pelo artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000 permite ajustes anuais para melhor aproximação aos valores reais apurados. As regras foram pactuadas em todo o período abrangido pela notificação. O programa de participação nos lucros ou resultados é formado por uma comissão permanente de empregados assistidos pelos sindicatos das categorias profissionais. Consta dos autos, fls. 322/412, todo o processo da eleição dos empregados componentes da comissão.

A recorrente diz e comprova com os documentos anexos aos autos, nos volumes II e III, que possui programa de avaliação de desempenho de todos os seus empregados, sendo o principal instrumento para avaliação dos centros de custos e resultados o "Sistema de Gestão de Desempenho", do qual se utiliza para o programa de participação nos lucros ou resultados. Através da apuração do desempenho de cada órgão de nível gerencial são avaliados os demais empregados e, ao final, o resultado geral da empresa.

A autoridade fiscal se insurgiu quanto aos valores distribuídos não serem uniformes entre os empregados de mesma função e pelo fato dos diretores ganharem valores

muito discrepantes em relação aos empregados. Quanto a este tópico é de se considerar que o plano de metas da empresa para a participação dos resultados leva em consideração desempenho individual do empregado e o desempenho da equipe, então parece lógico que os valores a serem pagos não sejam idênticos para os empregados. O pagamento pode ser diferenciado justamente porque considera o atingimento de metas, que nem sempre vão ser alcançadas de forma total e unânime por todos os empregados.

Por outro lado consta dos acordos que a parcela a ser distribuída levará em consideração a folha de salários e por consequência os valores pagos ou creditados aos diretores serão mais elevados que os dos empregados, uma vez que os salários destes são maiores, inclusive em função de suas responsabilidades junto à empresa.

Ademais, a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Dai a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido.

[...]” (grifamos)

Como se observa, não há se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em simples discordância da autoridade fiscal em relação aos procedimentos eleitos pela empresa e demais partes envolvidas na elaboração do Plano de PLR.

E, como já vem sendo sedimentado na jurisprudência administrativa, não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaçá-las em razão de eventual discordância.

Portanto, cabe à autoridade fiscal exclusivamente verificar se os pressupostos inscritos na Lei nº 10.101/2000 foram observados e se as regras acordadas entre as partes estão sendo cumpridas por ocasião do pagamento da PLR, sendo defeso adentrar aos aspectos substanciais dos acordos, mormente em virtude de não deter conhecimento da rotina da empresa e não ter participado das tratativas.

Na hipótese dos autos, conforme restou circunstanciadamente demonstrado no Acórdão recorrido, de fato, houve observância à necessidade de existência de regras claras e objetivas e, o simples fato de a empresa se aprofundar mais nesse regramento de maneira interna, a partir de **programa de avaliação de desempenho de todos os seus empregados consolidado no "Sistema de Gestão de Desempenho"**, não é capaz de macular o Plano de PLR, sobretudo quando se comprova que os funcionários a serem beneficiados são **cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, como se vislumbra no caso vertente.**

Mais a mais, a maioria dos Acordos e/ou Convenções Coletivas são elaboradas por Sindicatos das respectivas categorias de maneira ampla, o que não impede as

empresas participantes de melhor aclarar o regramento geral preestabelecido levando em consideração suas especificidades, conquanto que não contrarie os termos do Acordo.

Em outras palavras, a partir de um Acordo e/ou Convenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidade as peculiaridades de cada uma, conquanto que tais diretrizes, igualmente, sejam de conhecimento de todos os funcionários, com o fito de lhes conferir a devida segurança de que receberão sua participação nas hipóteses de atingimento das metas/objetivos estabelecidos.

Partindo dessas premissas, é de se manter a ordem legal no sentido de considerar o Plano de Participação nos Lucros de Resultados da empresa em conformidade com a legislação de regência, decretando, portanto, a improcedência do feito.

Dessa forma, escorreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com as normas que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA E NEGAR -LHE PROVIMENTO**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira