



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

Processo n° 36624.000688/2006-31
Recurso n° 255.039 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.588 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de fevereiro de 2012
Matéria CONT. PREV. - NFLD - PLR
Recorrente BANCO J.P. MORGAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2001 a 30/04/2004

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA QUANDO TODOS OS ARGUMENTOS RELEVANTES SÃO APRECIADOS.

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório *a quo* deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - ADICIONAL DE 2,5%.

Incidência da Portaria CARF n° 001/12, a qual determina que o sobrestamento será aplicado aos casos em que, comprovadamente, o Supremo Tribunal Federal - STF tenha determinado o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OPÇÃO PELA NEGOCIAÇÃO POR COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL.

Quando o procedimento escolhido para a negociação da Participação nos Lucros ou Resultados é a comissão escolhida pelas partes, esta deve ser integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

Ausente, o representante do sindicato como participante, conjuntamente com as comissões de empregador e empregados na entabulação do acordo, verifica-se o descumprimento da Lei n° 10.101/00.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONVENÇÕES COLETIVAS QUE OBEDECEM À LEI.

Reconhecendo-se, portanto, a validade, vigência e eficácia das Convenções Coletivas, ou melhor, que essas atenderam a Lei n° 10.101/00,

consequentemente, os valores pagos aos segurados em 2001, 2002, 2003 e 2004 devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento até o montante que não excedeu as previsões constantes nas respectivas Convenções.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO ANTIGO 3º CC E ART. 34 DA LEI 8.212/91.

Em conformidade com a Súmula 3 do antigo 2º Conselho de Contribuintes, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em não sobrestar o processo, na questão do adicional de contribuição das instituições financeiras, devido à ausência de comprovação de determinação de sobrestamento por parte do Supremo Tribunal Federal (STF), conforme Portaria CARF 01/2012, nos termos do voto do Redator Designado. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em sobrestar o processo; b) em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Redator designado. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira que votou em negar provimento ao recurso, devido à ausência de participação do Sindicato nos acordos que originaram os pagamentos aos segurados da Participação nos Lucros e Resultados (PLR); c) em dar provimento parcial ao recurso - para os valores pagos aos segurados em 2001, 2002 e 2004 - a fim de, no mérito, excluir da base de cálculo do lançamento os valores que não excederam a previsão constante em convenção coletiva, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao recurso, para os valores pagos aos segurados em 2003, a fim de, no mérito, excluir da base de cálculo do lançamento os valores que não excederam a previsão constante em convenção coletiva, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; e) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Redator Designado. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; f) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro

Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em não sobrestar o processo, devido a ausência de repercussão geral e determinação de sobrestamento, por parte do Supremo Tribunal Federal, na questão da Participação dos Lucros e Resultados, no período em discussão, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator Designado: Adriano Gonzáles Silvério. Sustentação Oral: Caio Alexandre Taniguchi Marques - OAB: 242.279/SP. Declaração de voto: Marcelo Oliveira

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzales Silvério – Redator Designado

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, A Damiano Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.842.545-0, lavrada em 27/12/2005, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos a títulos de participação nos lucros ou resultados (PLR) em desacordo com a legislação de regência, no período de 02/2001 a 04/2004, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 36.649.043,77, fls. 01.

A autoridade fiscal constatou que a recorrente não obedeceu aos requisitos da lei 10.101/2000 nos seguintes aspectos:

1. Na cópia do Acordo apresentado pela empresa não há representante do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região;
2. No acordo, as regras não são claras e objetivas na fixação dos valores substantivos da participação;
3. Foi verificada grande diferença de valores pagos entre o pessoal da área administrativa e o pessoal da área de negócios;
4. Os valores pagos a título de PLR representam montantes que superam em algumas vezes os salários anuais e são distribuídos desigualmente, o que caracterizaria ser um prêmio de desempenho individual e não PLR.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/12/05, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 209/233, na qual alegou: utilização ilegal de presunção, não incidência da contribuição sobre a PLR, validade do acordo, obediências dos requisitos da legislação que rege o pagamento de PLR, inconstitucionalidade do adicional de 2,5%, ilegalidade na inclusão de diretores na NFLD.

Considerando as alegações contidas na impugnação, o Serviço do Contencioso Administrativo da DRP/São Paulo/Oeste solicitou fosse realizada diligência, fls. 287, para esclarecer os seguintes pontos:

- *informar como eram realizadas as avaliações individuais, setoriais e globais da empresa e de cada funcionário, juntando se possível avaliações individuais destes;*
- *demonstrar os parâmetros utilizados pela Notificada para se chegar ao montante pago para cada setor seu, apresentando se possível um comparativo;*
- *anexar aos autos as convenções coletivas da categoria que embasam o Programa de PLR da Autuada, verificando se esta cumpre as diretrizes fixadas nestes. E atestar se existe algum outro Plano de PLR concomitantemente a este apresentado.*

- indicar a periodicidade com que os pagamentos eram efetuados.

Como resultado da diligência, a fiscalização juntou os documentos de fls. 288/463 e o relatório de fls. 464/468. Neste último documento, a autoridade fiscalizadora destacou que os bancos possuem convenções coletivas para a participação nos lucros e resultados, mas a recorrente pagou valores bem acima dos previstos na negociação coletiva. Além disso, concluiu:

1. A empresa não apresentou de forma clara como foram determinados os valores para as quantidades de salários em função das avaliações individuais e NE como foram determinadas as quantidades de salários em função das avaliações dos setores; Logo, a empresa não demonstrou os critérios objetivos;
2. As quantidades de salários que os empregados fazem jus variam de 0,38 a 64,78, de 0 a 25, de 1,37 a 25 e de 0 a 25, nos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003;

Por fim, ressaltou que não consta do acordo a assinatura do representante dos Bancários.

A recorrente foi cientificada da diligência e apresentou complementação à impugnação repisando seus argumentos.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo - I, no Acórdão de fls. 501/519, julgou o lançamento procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 11/01/2008, fls. 529.

O recurso voluntário, apresentado em 11/02/2008, fls. 530/573, apresentou argumentos conforme resumo que pode ser extraído da própria peça recursal:

(i) A ausência das entidades sindicais (apontadas pela auditoria fiscal) nos acordos coletivos que prevêm o pagamento da PLR não pode acarretar a sua invalidade, pois tal expediente ocorreu única e exclusivamente em razão de recusa consciente por parte daquelas entidades;

(ii) A Recorrente mantém clara definição de quais são a forma, condições, limites e parâmetros para o pagamento do PLR (inclusive no que diz respeito ao valor do benefício);

(iii) A distribuição desigual dos pagamentos realizados a título de PLR nada mais indica do que a efetiva observância, pela Recorrente, dos critérios objetivos que deveriam ser preenchidos para a concessão deste benefício;

(iv) O fato dos pagamentos realizados a título de PLR poderem superar o salário anual do beneficiado não autoriza concluir que os mesmos possuem natureza remuneratória, além do que indicam que não guardam qualquer relação com a remuneração regularmente percebida;

(v) *Os pagamentos realizados pelo Recorrente não ocorreram com habitualidade, sendo que este é um requisito essencial à configuração de uma verba como sendo remuneratória;*

(vi) *Não é cabida a cobrança do adicional de 2,5% do Recorrente, pois tal exação fere princípios legais e constitucionais em vigor, e;*

(vii) *Não ocorreu nenhuma hipótese autorizadora à inclusão dos diretores do Recorrente no pólo passivo da autuação fiscal, razão pela qual tal expediente configura infração à lei.*

No desenvolvimento de seus argumentos, inicialmente requer a nulidade da decisão recorrida por ter ocorrido cerceamento do direito à defesa, na medida em que alguns de seus argumentos não foram analisados, notadamente os seguintes:

(i) *a diferenciação entre os valores pagos pelo Recorrente para os trabalhadores das áreas administrativa e de negócios comprova a observância à Lei n. 10.101/2000, pois está atrelada (a) aos lucros ou aos resultados obtidos pela área, e (b) ao atingimento das metas de desempenho previamente estipuladas;*

(ii) *o fato do valor da PLR paga para alguns trabalhadores superar o seu salário anual não representa ofensa à Lei n. 10.101/2000, mas observância à ela, já que tais pagamentos estão intrinsecamente atrelados ao atingimento das metas de desempenho previamente pactuada.*

Aponta como outra nulidade o fato de a autoridade julgadora não ter comprovado a materialização da obrigação tributária em discussão.

Defende ser autoaplicável o disposto no inciso XI, do artigo 7º da Constituição Federal mesmo antes da edição da Medida Provisória n.794/94, posteriormente convertida na Lei n. 10.101/2000, e conclui que a Carta Magna sempre garantiu aos empregados participarem dos lucros das empresas, sem que disso decorresse qualquer obrigação previdenciária.

Sustenta que um plano de PLR adotado entre empresa e seus empregados, que decorra de acordo ou convenção coletiva, também de comissão eleita ou de política própria, desde que claros, públicos, e não supressivos ou substitutivos dos salários, é válido e produz regulares efeitos entre as partes e terceiros.

Entende que não haveria espaço para desclassificação do programa de PLR por quem que seja.

Afirma que *“no caso presente, se está diante de PLR adotado pelo Recorrente e seus empregados (comissão devidamente formada, com política interna da própria), bem como por meio de Convenções Coletivas de Trabalho firmadas com o competente sindicato de classe”*.

Insiste que não substituiu salário por PLR, mas os paga de forma independente.

Argumenta que não é possível uma avaliação exclusivamente objetiva e defende a presença de critérios comportamentais na avaliação.

Aponta que a PLR pode ser paga tanto na existência de lucro como inexistência deste, dado a alternativa de ser uma participação nos resultados.

Defende a eventualidade dos pagamentos a título de PLR por serem eventos futuros e incertos.

Entende que a Taxa Selic não pode ser aplicada, pois utiliza componentes e cálculos não especificamente previstos em lei, mas em norma do BACEN

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Nulidade da decisão de primeira instância. Inocorrência.

A nulidade da decisão de primeira instância é declarada naqueles casos nos quais o decisório *a quo* deixa de apreciar argumento relevante da recorrente, em obediência ao disposto nos arts. 31 e 59, inciso II do Decreto 70.235/72. Destacamos que se faz necessário que a omissão esteja relacionada com questão que tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório. O não enfrentamento de alegação sem nenhuma importância para lide ou o acréscimo de algum esclarecimento que não altera o deslinde desta, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Não vislumbramos ter ocorrido qualquer omissão no Acórdão *a quo* que enseje a nulidade, pois, este apreciou os aspectos essenciais da impugnação.

Por fim, quanto ao argumento de falta de materialização da obrigação tributária no decisório *a quo*, não é a autoridade julgadora que deve materializar a obrigação tributária, pois trata-se de tarefa da autoridade fiscal que é efetivada no relatório fiscal e demais documentos que o acompanham.

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 isençionais -, 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 consequência, 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 Sydney 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 prescrevendo 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.

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 prescrevendo 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 imunizante e da lei 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 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.

Eficácia limitada do art. 7º, inciso XI da Constituição Federal

A recorrente afirma que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição Federal é autoaplicável. No entanto, tal argumento foi afastado pelo STF, conforme podemos constatar da Ementa do RE 386.636:

“(...) Conforme se infere dos votos proferidos no Mandado de Injunção 102-PE, Plenário, DJ de 25.10.2002, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, somente com a superveniência da Medida Provisória n. 794, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores no lucro das empresas. Dessa maneira, embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição assegurasse o direito dos empregados à participação nos lucros da empresa e previsse que essa parcela --- participação nos lucros --- é algo desvinculado da remuneração, o exercício desse direito não prescindia de lei disciplinadora que definisse o modo e os limites de sua participação, bem assim a natureza jurídica dessa benesse, quer para fins tributários, quer para fins de incidência de contribuição previdenciária...”

Assim, a aplicação da imunidade o art. 7º, inciso XI da Constituição Federal depende do atendimento da lei regulamentadora.

Participação de representante dos sindicatos nas negociações que antecederam o acordo sobre a PLR

São dois os procedimentos previstos pela lei para a celebração de acordo sobre PLR: comissão escolhida entre as partes e convenção ou acordo coletivo. Neste último, é fora de dúvida que haverá a participação do sindicato, pois é exigência do art. 611 da CLT.

No primeiro, a lei determina que a comissão escolhida pelas partes será *“integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”*. A expressão *“também”* não pode ser interpretada aqui como uma possibilidade, como quer a recorrente, e sim como uma exigência adicional, pois somente assim estaríamos garantindo que a finalidade da norma imunizante e de sua regulamentação no sentido de harmonizar as relações capital e trabalho seja atingida. As tratativas diretas entre empregados e patrão sem a intermediação do sindicato são permeadas pelo temor pelo emprego, o que retira do trabalhador a vontade livre e espontânea de suas manifestações. A repetição desses eventos pode agravar as relações capital e trabalho, ao invés de contribuir para a sua harmonização. A manifestação *a posteriori* do sindicato ou o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical, como no presente caso, não tem o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão maculadas. No caso de recusa do sindicato em participar da negociação coletiva, a CLT já prevê o procedimento para tanto no art. 616.

Assim, quando o empregador optar pela comissão escolhida entre as partes como procedimento para negociar a PLR, deve assegurar que haja participação do representante sindical durante as tratativas ou demonstrar que agiu em conformidade com o art. 616 da CLT.

No caso dos autos, tal participação não existiu, conforme consta da ata de fls. 53, o que caracteriza violação da regulamentação da imunidade, determinando a incidência da contribuição sobre tais verbas.

In casu, ressaltamos que é bastante razoável supor que a participação sindical não permitiria a celebração de um acordo que permitisse as diferenças de montantes a serem pagos a título de PLR que vão de zero a mais de 64 salários. Tal discrepância, permitida pela ausência de regras clara e objetivas de aquisição do direito no acordo apontado pela recorrente, não está presente nas convenções coletivas celebradas com participação dos sindicatos que constam dos autos, o que realça a conveniência da previsão legal de haver um representante sindical durante a negociação de um acordo sobre PLR ainda que o procedimento seja conduzido por comissão escolhida pelas partes.

Necessidade de demonstrar que os empregados que integraram a comissão interna de negociação da PLR foram escolhidos pelos empregados

A lei 10.101/2000 oferece como uma das alternativas para a negociação da participação nos lucros ou resultados a comissão escolhida pelas partes. Evidentemente, que os representantes dos empregados devem ser escolhidos por estes e não indicados pela empresa. Essa exigência é decorrente da finalidade da norma imunizante e da lei regulamentadora no sentido de contribuir para a harmonia das relação entre capital e trabalho. Se a empresa indicou os empregados que participarão da negociação da PLR, os indicados estarão fortemente influenciados pelos interesses da direção da empresa e permanecerão temerosos de afetarem seu prestígio junto aos superiores. Logo, a vontade de tais empregados não expressará os interesses dos empregados e não irá colaborar para harmonizar as relações capital e trabalho.

No casos dos autos, essa discussão não foi apresentada pela fiscalização, o que nos impede de considerá-la em nossa decisão, mas anotamos que não há qualquer menção ao processo de escolha dos empregados que participaram da negociação.

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 10.101/200, *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.

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.

No caso em análise, o acordo negociado por meio de comissão escolhida pelas partes foi assinado em janeiro/2002 com validade indeterminada. Assim, segundo os critérios acima assumidos, seu conteúdo não poderia ser aplicado para os pagamentos que se referem ao ano de 2001.

Quanto aos acordos coletivos, eles foram firmados em 12/2000, 04/2002, 09/2002, 10/2003, respectivamente para os pagamentos em 2001, 2002, 2003 e 2004. Seguindo os critérios já referidos (limite máximo até o fim do terceiro trimestre), somente poderia ser aplicado o acordo que se refere aos pagamentos feitos em 2003.

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 as 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).

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 10.101/2000.

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. “

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 no que concerne à fixação dos direitos substantivos da participação. 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.

No caso em análise, o acordo negociado por meio de comissão escolhida pelas partes não possui regras claras e objetivas, deixando a definição das regras como decisão unilateral do empregador. Ademais, a avaliação individual é totalmente baseada em critérios subjetivos como “*orientação para resultados*”, “*liderança*”, “*conhecimento de produto*” e “*atitude/parceria*”, fls. 304.

Destacamos, a esse respeito, que no item 4 do acordo de fls. 49 está previsto que “os valores estabelecidos no anexo representam um mínimo, sendo facultado, possível e legal o pagamento superior, a título de P.L.R., nos casos em que o desempenho individual ultrapasse o esperado ou negociado”. O texto destacado reforça a idéia de que a fixação do montante a ser pago a título de PLR não encontra regras claras e objetivas no acordo quanto à fixação do direito substantivo.

Quanto aos acordos coletivos, não vejo reparos a fazer nesse aspecto, posto que os empregados passam a ter direito a receber a PLR se houver lucro líquido, estando os valores bem definidos no instrumento coletivo.

Valor pago a título de PLR que se mostra excessivo e de caráter substitutivo ao salário

A questão que agora enfrentamos diz respeito à existência de um limite ao pagamento da PLR. Parece-nos que a interpretação do caput do art. 3º da Lei 10.101/2000 esclarece a dúvida.

A norma regulamentadora de tal dispositivo determina que a PLR “*não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado*”. Ou seja, não pode a verba paga a título de PLR tomar uma feição de parcela que remunere a prestação do trabalho. Para tanto, os indícios colhidos na situação fática devem ser cuidadosamente analisados. O principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada proporção entre PLR e salário. É certo que a lei não estabelece tal limite, mas essa não é situação inédita no direito tributário. Nossas leis tributárias estão repletas de conceitos indeterminados que suscitou a atuação do hermenêuta. Como exemplo, temos a determinação do valor de tributo que torna a exação confiscatória. A Corte Constitucional brasileira no ADI 551 debateu a respeito da configuração de uma situação de confisco tributário. Naquela ocasião, o Ministro Sepúlveda da Pertence afirmou que não sabia “*a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento da satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional*”. Em outra ocasião, na ADI 520, o Ministro Celso de Mello reconheceu que a vedação ao confisco é uma “*cláusula aberta veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, mas o excesso de poder estatal na fixação do tributo pode ser verificado pelo juiz diante do caso concreto*”. Nos casos referidos a Corte Constitucional tratava de afastar por inconstitucionalidade norma validamente inserida em nosso ordenamento, o que é vedado para este Tribunal Administrativo. No entanto, o raciocínio utilizado pelos Ministros pode ser utilizado num caso de aplicação de limite não previsto expressamente em lei, mas decorrente de interpretação fundada na finalidade da lei, como é o

caso do limite para a PLR. Assim, se não sabemos qual valor torna uma PLR substitutiva do salário, podemos, *in casu*, concluir que uma parcela paga a título de PLR que seja equivalente a dezenas (25 a 64) de vezes o salário certamente já assumiu a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto. Nesses casos a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por oportuno, informo que afastei as considerações a respeito do prazo de validade do acordo, uma vez que estas não compunham o relatório fiscal.

Antes de prosseguirmos com outros aspectos do recurso, resumimos nossa posição a respeito dos acordos:

1. O acordo que a recorrente firmou com os empregados não contou com a participação com representante sindical;
2. O acordo apresentado pela recorrente não possui regras claras e objetivas quanto à fixação do direito ao recebimento da PLR;
3. Os valores pagos a título de PLR que ultrapassam em dezenas de vezes o salário do empregado configuram ofensa ao *caput* do art. 3º da Lei 10.101/2000, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de PLR;
4. Os acordos coletivos continhas regras claras e objetivas, mas as datas de assinatura só permitiam a aplicação da imunidade referente aos pagamentos de 2003 com relação aos valores que não excederam aos previsto no acordo.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Exclusão dos diretores do anexo “CORESP”

Em suas razões recursais o contribuinte tece considerações defendendo a exclusão dos sócios-gerentes da empresa da lista de ‘co-responsáveis’. E, no meu sentir, tem razão a empresa recorrente. É que, uma vez arrolados os sócios-gerentes da empresa na anexa lista, o documento terá como escopo a garantia de inclusão das pessoas nele indicadas no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal. Portanto não se trata de uma simples lista de todas as “pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo”, como defendido pela Fazenda.

Além do aspecto formal, a questão também deve ser analisada sob a perspectiva dos efeitos práticos e imediatos na vida dos contribuintes. E o prejuízo é patente, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será de pronto inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os co-responsáveis listados na relação anexa a NFLD, sem que haja uma única oportunidade concreta de defesa.

Não é demais falar que no caso da pessoa jurídica, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, como exceção à regra geral, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

Nesse sentido, dispõe o inciso III do artigo 135, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Desta forma, diante do referido comando, a responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio-gerente responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, somente poderá acontecer quando houver prova que praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios-gerentes ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais somente aceitam a citação dos co-responsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e apenas nessa hipótese poderá constar o nome do co-responsável.

Isso porque parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio-gerente ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos co-responsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do co-responsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao co-responsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contra-prova à sua condição de sujeito passivo, inclusive com a inversão do ônus da prova para pessoa do sócio ou do diretor arrolado na Certidão.

Nesse sentido colhe-se a seguinte decisão ementada:

“PROCESSUAL CIVIL – AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO – SÚMULA 211/STJ – NÃO-ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA – POSSIBILIDADE.

1. Descumprido o necessário e indispensável exame dos artigos pelo acórdão recorrido, apto a viabilizar a pretensão recursal da recorrente, a despeito da oposição dos embargos de declaração. Incidência da Súmula 211/STJ.

2. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou que, se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente ou se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, compete ao sócio o ônus

da prova de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135 do CTN, em face da presunção juris tantum de liquidez e certeza da referida certidão.

3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa, conforme verificado pelo Tribunal de origem, incluiu o sócio como corresponsável tributário, cabendo à executada o ônus de provar os requisitos do art. 135 do CTN.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EDcl no Ag 1162734/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009)

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do co-responsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no pólo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Resta claro o prejuízo para as pessoas arroladas como responsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente lançamento, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art. 135 do CTN, pois a relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Feitas essas considerações, acato esta preliminar a fim de afastar a co-responsabilidade dos sócios-gerentes listados no CORESP. No entanto, voto por manter a lista nominal apenas como uma relação meramente indicativa de representantes legais já que posteriormente servirá de consulta para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, cabendo a ressalva de que esses nomes não poderão ser inscritos imediatamente em dívida ativa tão-somente com base nesta lista.

Legalidade da Taxa SELIC como juros de mora

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, conforme podemos conferir a seguir:

Súmula CARF N.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91, o art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Selic.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo a: (i) manter a lista nominal CORESP apenas como uma relação meramente indicativa de representantes legais,

cabendo a ressalva de que esses nomes não poderão ser inscritos imediatamente em dívida ativa tão-somente com base nesta lista; (ii) em relação aos valores pagos em 2003, manter na base de cálculo das contribuições somente os valores que excederam os limites previstos em convenção coletiva, conforme consta de fls. 449/459.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Extrai-se dessa regulamentação que, para sobrestar o processo administrativo, não basta que o Pretório Excelso tenha reconhecido a repercussão geral da matéria que lhe foi submetida a apreciação, senão uma decisão daquele colegiado que, expressamente, determine a paralisação de processos relativos à matéria recorrida, tal qual ocorreu, exemplificativamente, durante período determinado, com os processos em que se discutem a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Não havendo provas de que, em relação à temática aqui em voga, tenha a Suprema Corte expressamente determinado a paralisação dos processos, não se pode determinar, a teor da Portaria CARF nº 001/2012, o seu sobrestamento.

Participação nos Lucros e Resultados – Lei nº 10.101/00

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, desvinculando-a, nos termos da lei regulamentadora, expressamente da remuneração e, portanto, 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;"

Muito se discute acerca das qualidades da norma imunizante do dispositivo supra, isto é, se de eficácia plena e com aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e dependente de lei que talhe os requisitos para a sua fruição.

Até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que o dispositivo constitucional supra depende, para sua aplicabilidade, de lei que o regulamente. É o que se vê nos julgados abaixo:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 505597 AgR-AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-08 PP-01391)"

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.(RE 393764 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-01971 RTJ VOL-00209-02 PP-00864)”

“EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.(RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221)”

Não obstante os precedentes ora colacionados o Augusto Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário nº 569.441/RS, reconheceu a densidade constitucional da matéria e sua repercussão geral, submetendo o caso a julgamento pelo Plenário, de modo a dar contornos definitivos acerca da interpretação do inciso XI, do artigo 7º da Constituição.

A legislação tributária, ao tratar da matéria, impôs condição 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 para ou creditada de acordo com a lei específica."

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória 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 vivência 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 Medida Provisória retro foi convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 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 e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

Art.3º A participação de que trata o art. 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.”

Como se extrai da legislação existem alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias, quais sejam, exemplificativamente:

1. negociação entre empresa e empregados, representados por suas respectivas comissões mediante acordo, com a participação do representante do sindicato da categoria, ou mediante acordo ou convenção coletiva;
2. no acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva deverá conter regras claras e objetivas, isto é, do conhecimento de todos, quanto à forma de atingimento das metas, índices de produtividade, lucratividade, etc. (regras substantivas), e conter mecanismos de aferição de como esses valores serão apurados;
3. dada a predileção normativa para a livre negociação entre empresa e empregados, podem ser adotados os critérios de antemão exemplificados nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º ou outros de interesse das partes;
4. o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
5. a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
6. os pagamentos a esse título não podem ser efetuados em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes ao ano.

Importante registrar que, por um lado, se a empresa instuir a participação nos lucros ou resultados deverá atender a todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101/00, por outro, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, em seus julgados, privilegiando a interpretação normativa no sentido da liberdade de negociação entre as partes envolvidas e da atenção ao cumprimento dos requisitos que expressamente constem da lei de regência. Nesse sentido destaco voto do Conselheiro Elias Sampaio Freire, condutor do

Acórdão nº 9202-00.503:

“Mais uma vez há de se insistir na questão de que, procurando não interferir nas relações entre a empresa e seus empregados e atento ao verdadeiro conteúdo do inciso XI do art. 7º da Constituição, o legislador ordinário, no art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, fruto da conversão da Medida Provisória nº 794/94 e reedições, limitou-se a prever que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para a revisão do acordo.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

Existe sim a obrigatoriedade 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.

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

Se por um lado cabe ao fisco verificar se os requisitos legalmente estabelecidos estão sendo cumpridos pela empresa, por outro lado é defeso a este mesmo fisco exigir requisitos desprovidos de previsão legal.”

No caso desses autos, a autoridade fiscalizadora elencou, no Relatório Fiscal, de fls. 42 a 46 os fatos que na sua visão comprometeram o acordo de participação nos lucros e resultados em relação ao cumprimentos dos requisitos legais:

1. no acordo entabulado pelas comissões de empregados e empregador não houve a presença do sindicato da categoria;
2. as regras não são claras e objetivas na fixação dos valores da participação;
3. divergência nos valores pagos entre o pessoal da área administrativa e o pessoal da área de negócios;
4. os valores pagos superam, em algumas vezes, os salários anuais.

Verificamos que o requisito exigido pelo inciso I, do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, qual seja a participação do sindicato da categoria junto à comissão escolhida pelas partes para acordar o PLR não foi cumprido.

A ata de reunião para exame e aprovação do instrumento da PLR, anexada às fls. 53/54 desses autos não deixa dúvida acerca da ausência do sindicato, ao assim registrar:

“Registre-se, ainda, a ausência da entidade sindical, que foi regular, jurídica e validamente notificada para indicar um representante, através de carta diretamente endereçada à entidade.”

Embora a mencionada ata afirmar que o sindicato fora regularmente notificado para indicar seu representante na comissão, nada consta nos autos nesse sentido que possa modificar, extinguir ou impedir o fundamento fiscal.

Necessário saber, por consequência, se a ausência de membro do sindicato no acordo entabulado pelas partes tem o condão de invalidar o seu conteúdo.

É possível extrair do artigo 2º, do inciso I, da Lei nº 10.101/00 que cabem às partes, isto é, empregador e empregados escolherem qual das modalidades previstas em lei será adotada para a instituição da PLR. Seguindo o caminho do acordo previsto no inciso I, as partes legitimadas a confeccionar as regras continuam sendo as mesmas, cabendo ao representante do sindicato participar dos trabalhos, porém sem o poder de veto, mas apenas de voto, o qual poderá restar vencido diante da maioria votante (empregados e empregadores), sem que isso invalide o acordo. Havendo a escolha pelos instrumentos previstos no inciso II, do artigo 2º, há alteração nas partes legitimadas, as quais passarão a ser empregador e sindicato ou empregador e federação.

Assim, em princípio, seguindo as partes o caminho do acordo previsto no inciso I, do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, a ausência do sindicato não provocaria a invalidação da PLR.

Destaque para as observações de Marcelo Mascaro Nascimento, na obra *Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados da Empresa, in verbis*:¹

“(…) consideramos que a não participação de membro do sindicato na comissão não invalida o conteúdo do acordo de PLR, não comprometendo, em tese, a desvinculação da parcela da remuneração. Isto porque o próprio art. 2º, inciso I, da Lei n. 10.101/2000 estabelece que a comissão será escolhida pelas partes, sendo integrada, também, por um representante do sindicato. Da leitura deste dispositivo pode-se concluir que a lei faculta às partes a escolha da composição da comissão, sendo a presença do sindicato, nesta modalidade de acordo, secundária, e não essencial.”

Contudo, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem, de longa data, se posicionando no sentido de que é imperiosa a participação do representante do sindicato, de modo a dar lisura nas tratativas e escolhas do programa de participação nos lucros, protegendo, se necessário for, os interesses externados pela comissão dos empregados e, a sua ausência, implica em descumprimento da Lei nº 10.101/00 e, de acordo com a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, atrai a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título. Peço vênha para citar os seguintes julgados:

“Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2004 Ementa: PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO -

PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000- PARCELA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Nos termos do art. 2.º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial: Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; E Convenção ou acordo coletivo de trabalho. Empresa realizou acordo diretamente com os empregados sem a interveniência do sindicato, descumprimento legal. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 206-00853)”

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/11/2003 A 30/11/2005 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS COMO SE EXTRAÍ DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA EXISTEM ALGUNS REQUISITOS BÁSICOS PARA QUE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS NÃO SEJAM TRIBUTADOS POR MEIO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS NÃO SEJAM EXEMPLIFICATIVAMENTE: 1) O ACORDO DEVE SER ESTABELECIDO ENTRE EMPRESA, EMPREGADO E CONTAR COM A PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO DA CATEGORIA; DEVE CONTER REGRAS CLARAS E OBJETIVAS, ISTO É, DO CONHECIDO DE TODOS, QUANTO A FORMA DE ATINGIMENTO DAS METAS, ÍNDICES DE PRODUTIVIDADES, LUCRATIVIDADE, ETC., E COMO ESSES VALORES SERÃO DISTRIBUÍDOS ENTRE EMPREGADOS; DEVE HAVER PRAZOS DE VIGÊNCIA DO ACORDO E DA SUA RESPECTIVA VIGÊNCIA DO ACORDO E DA SUA RESPECTIVA REVISÃO DO ACORDO ETC. A NÃO OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS IMPLICA EM LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO. VISTO, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DA 3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO(A) RELATOR(A). (Acórdão 2301-01707)”

Ausente, portanto, o representante do sindicato como participante, conjuntamente com as comissões de empregador e empregados na entabulação do acordo, verifica-se o descumprimento da Lei nº 10.101/00.

Prescindível, portanto, ingressar na análise dos demais “vícios” apontados pela fiscalização, tais como ausência de regras claras e objetivas, pagamentos diferenciados de PLR ou mesmo valores que superam os salários anuais dos segurados, pois, acolhido o fato de que a presença do representante do sindicato é requisito cogente para a validade do acordo

previsto no inciso I, do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. É, portanto, fundamento suficiente para a solução da controvérsia relativa ao acordo.

Isto, porque foram colacionadas a esses autos e registradas pela fiscalização de que a recorrente, no período autuado, detinha Convenções Coletivas as quais dispunham sobre programa de participação nos lucros e resultados. Na invalidade do acordo firmado entre as comissões de empregados e empregador da recorrente, verifica-se que nesse período vigeram as Convenções Coletivas, sobre as quais em momento algum, o Fisco suscitou o descumprimento das normas insertas na Lei nº 10.101/00.

O voto do Conselheiro Relator reconhece a vigência das Convenções Coletivas, porém entende que apenas a referente ao ano de 2003 teria atendido a legislação de regência, pois na sua interpretação é necessário que os acordos (lato sensu) tenham sido assinados até o fim do terceiro trimestre.

Com a devida vênia, seguimos linha interpretativa diversa, segundo a qual a Lei nº 10.101/00 não trouxe, dentre os requisitos a serem cumpridos para a instituição da PLR, data limite para a assinatura dos acordos.

Não desconhecemos o Acórdão nº 9202-01.246, em cujo voto vencedor do Conselheiro Marcelo Oliveira, foi assentada a ilegitimidade de acordos firmados após o período em que o incentivo à produtividade e a aferição deveriam ocorrer”. Mas, no caso dos autos, como bem trouxe o ilustre Conselheiro Relator, as Convenções Coletivas foram firmadas no curso do ano civil em que as metas foram apuradas, não se assemelhando, portanto, ao caso julgado pelo Acórdão supra citado.

Seguindo a linha de raciocínio traçada, entendemos que prevalece o princípio do “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”, ou seja, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito não previsto.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 2803-00.254:

“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou.”

Posição essa que vem encontrando ressonância nesse Conselho, conforme se vê do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão nº 2401-00.828:

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”

Assim, afastada a necessidade de que os acordos devam estar firmados até um dado período limítrofe, reconhece-se, portanto, a validade, vigência e eficácia das Convenções Coletivas, ou melhor, que essas atenderam a Lei nº 10.101/00.

Conseqüentemente, os valores pagos aos segurados em 2001, 2002, 2003 e 2004 devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento até o montante que **não** excedeu as previsões constantes nas respectivas Convenções.

Multa

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Pelo exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do presente lançamento os valores pagos aos segurados em 2001, 2002, 2003 e 2004 até o montante que **não** excedeu a previsão constante nas respectivas Convenções Coletivas, bem como para, se mais benéfico ao contribuinte, aplicar a multa do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzáles Silvério

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

Autenticado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/02/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 29/01/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 21/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira,

Com todo respeito aos nobres Relator e Redator, divirjo de suas conclusões quanto à ausência da assinatura de representante de entidade sindical no acordo entre as partes e na retificação da multa.

Assinatura de representante de entidade sindical.

Para analisarmos a questão, utilizaremos informação prestada pelo Redator, no voto vencedor:

“Verificamos que o requisito exigido pelo inciso I, do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, qual seja a participação do sindicato da categoria junto à comissão escolhida pelas partes para acordar o PLR não foi cumprido.

A ata de reunião para exame e aprovação do instrumento da PLR, anexada às fls. 53/54 desses autos não deixa dúvida acerca da ausência do sindicato, ao assim registrar:”

...

“Isto, porque foram colacionadas a esses autos e registradas pela fiscalização de que a recorrente, no período autuado, detinha Convenções Coletivas as quais dispunham sobre programa de participação nos lucros e resultados. Na invalidade do acordo firmado entre as comissões de empregados e empregador da recorrente, verifica-se que nesse período vigoram as Convenções Coletivas, sobre as quais em momento algum, o Fisco suscitou o descumprimento das normas insertas na Lei nº 10.101/00.”

Como se nota, o Redator e o Relator ultrapassaram a ausência de participação do sindicato junto à comissão escolhida pelas partes para acordar o PLR pela existência de Convenções Coletivas.

Em nosso entender não há como ocorrer essa substituição – Comissão por Convenção - pois como bem dito pelo Redator o instrumento da PLR foi o acordado na Comissão.

A participação sindical nos acordos de PLR visa a proteção do trabalhador, devido a autonomia e ausência de hierarquia.

Assim por estar ausente o sindicato na comissão que debateu, construiu e assinou o instrumento de PLR, voto em negar provimento ao recurso.

Sobre a retificação da multa, ressalto que concordo com a posição do Relator e do Redator a respeito da aplicabilidade do Art. 106 do CTN ao caso:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS,

enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora**, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ocorre que o nobre Redator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento:***

*II - para pagamento de créditos **incluídos em notificação fiscal de lançamento:***

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escrever livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de **constituir o crédito tributário correspondente, mediante lançamento de ofício**. É também fato

gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. *Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício* e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Redator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento**), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**nos casos de lançamento de ofício**), nova redação.

Conseqüentemente, dirijo do voto do Redator, pelas razões expostas, a fim de, também, negar provimento ao recurso na questão analisada acima.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira