



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

Processo nº 36624.001708/2007-72
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-002.986 – 2ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente VALOR ECONÔMICO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/03/2005 a 30/03/2005, 01/09/2005 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

É certo que 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.

Também é certo que os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere.

Entretanto, não obstante a lei facultar a adoção de outros critérios além dos previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, o

aludido dispositivo (§ 1º) exige peremptoriamente que devam haver critérios e condições. Significa dizer que podem sim ser adotados critérios e condições diferentes daqueles elencados na Lei. Entretanto, deve haver a necessária adoção de critérios e condições.

No caso em testilha, o pagamento foi realizado indiscriminadamente a todos os funcionários de acordo com os valores mínimos estabelecidos nas convenções coletivas, independentemente do cumprimento de qualquer critério ou condição.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 25/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

O contribuinte, inconformado com o decidido no Acórdão n.º 2301-01.303, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 24 de março de 2010, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por voto de qualidade, não conheceu de ofício da questão relacionada ao MPF e, por unanimidade de votos, rejeitou as demais preliminares suscitadas e, no mérito, negou provimento ao recurso. Segue abaixo a sua ementa:

“SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria. Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as

quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária. O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição. Recurso Voluntário Negado.”

O contribuinte apresenta, para análise, duas divergências.

Preliminarmente, explica que, após o término de vigência do MPF, não foi dada ciência à Recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar — MPF-C, o qual só ocorreu na mesma data em que esta tomou ciência da lavratura da NFLD em questão.

Diz que, quando da ciência do referido MPF-C pela Recorrente em 03/10/2006, mesma data em que também tomou ciência da lavratura da NFLD, a sua validade já havia expirado em 28/09/2006, o que implica dizer que a NFLD foi lavrada na ausência de MPF-C válido/vigente.

Observa que, não obstante a manifesta nulidade da NFLD lavrada sem amparo em MPF válido/vigente, o que se encontra em desacordo com a legislação da época, por maioria de votos, foi rejeitada a preliminar de nulidade pelo acórdão recorrido.

Apresenta paradigmas que decidiram pela nulidade de NFLD lavrada sem amparo em MPF válido/vigente:

Acórdão n.º 2401-00.606:

“PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — MPF EXPIRADO. LANÇAMENTO POSTERIOR. NULIDADE. De conformidade com a legislação tributária, especialmente o parágrafo único, do artigo 14, da Portaria RFB nº 11.371/2007, é nulo o lançamento fiscal promovido, com a devida cientificação do sujeito passivo, desamparado de Mandado de Procedimento Fiscal — MPF válido, o qual, igualmente, somente produzirá efeitos com a comprovação da ciência do contribuinte. Tratando-se de contribuições previdenciárias, cuja a notificação fora lavrada sob o manto da legislação previdenciária específica, com mais razão a nulidade do lançamento deve ser decretada, tendo em vista o disposto no artigo 31, inciso III, da Portaria MPS nº 9 520. In casu, inexistindo Mandado de Procedimento Fiscal — MPF válido/vigente à época da lavratura da notificação fiscal, tendo em vista que o MPF-F id se encontrava com o prazo expirado, e os MPF-C's não foram devidamente cientificados ao contribuinte, o lançamento se apresenta nulo de pleno direito. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.”

Acórdão n.º 206-01.070:

“PROCEDIMENTO FISCAL. LAVRATURA DA NOTIFICAÇÃO FISCAL FORA DO PRAZO DE VALIDADE DO MPF. NULIDADE. O lançamento de débito deve ser precedido da emissão e ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do disposto pelo Decreto nº 3.969/2001. É nulo o

*procedimento ocorrido após o prazo de validade do MPF.
Processo Anulado.”*

Ressalta que a ciência do contribuinte dos atos praticados pela administração é indispensável para sua validade, sendo indiferente a data em que foram constituídos. A ausência de ciência do contribuinte dentro do prazo de vigência dos atos praticados pela Administração Pública, os torna nulos de pleno direito, conforme entendimento que se extrai da legislação aplicável à época dos fatos, o Decreto nº 3.969/2001.

Afirma que, nesse contexto, MPF-F ou MPF-C lavrado antes da lavratura da NFLD, mas sem que o contribuinte tenha sido expressamente intimado sobre o mesmo, não tem qualquer validade no procedimento administrativo fiscal, por afrontar os princípios da legalidade, da ampla defesa, da moralidade administrativa e da segurança jurídica.

Quanto ao mérito, entende que o acórdão recorrido concluiu que por não estabelecer previamente as regras e critérios para a concessão da PLR, a Recorrente teria descumprido os ditames da Lei que regulamenta a matéria, qual seja, a Lei nº 2.101/00, mais especificadamente o artigo 2º e § 1º e, portanto, não faria jus à isenção previdenciária.

Considera inaceitável que qualquer avaliação pessoal por parte de autoridades fiscais e julgadores se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, ferindo sua autonomia, contrariando o que a regulamentação da PLR mais valoriza e, ainda, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento.

Apresenta paradigmas nos quais restou reconhecida a validade dos pagamentos feitos a título de PLR em respeito a critérios e regras fixados em convenções coletivas escolhidas e pactuadas entre as partes envolvidas, já que a lei regulamentadora (Lei nº 10.101/2000) não impõe a obrigatória observância dos critérios nela previstos, mas sim, os sugere, podendo ou não serem eleitos pelas partes, e ainda, que não se admite a desqualificação do pagamento a título de PLR decorrente de interpretação meramente subjetiva de quem analisa. Seguem abaixo suas ementas:

Acórdão n.º 9202-00.503:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. (..) Os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado — podendo — é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 12 do art. 2º da Lei nº 2.101/00, apenas o autoriza ou sugere. (..) Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo. (...).”

Acórdão n.º 2401-00.066:

“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

OBSERVÂNCIA DA Legislação REGULAMENTADORA. I — A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros; II — Para a alínea 7ª do § 99 do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários; III — Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros; IV — A legislação regulamentadora da PLR não exige que a distribuição de lucros deva, necessariamente, ser dirigida a totalidade dos empregados, exigência essa que não pode advir da interpretação subjetiva de quem aplica a legislação. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

Sustenta que a Recorrente, ao invés de formar a comissão para convencionar a forma de participação nos lucros ou resultados, nos termos do inciso I, optou por adotar as regras negociadas nas Convenções Coletivas de Trabalho dos anos de 2004 e 2005 realizadas com o Sindicato dos Jornalistas Profissionais no Estado de São Paulo e com o Sindicato dos Empregados da Administração das Empresas Proprietárias de Jornais e Revistas no Estado de São Paulo (conforme restou demonstrado por meio dos documentos anexos à sua impugnação), nos termos do inciso II, do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

Observa que, de acordo com o que restou avençado pelas partes nas Convenções Coletivas de Trabalho, a participação nos lucros e resultados poderia ser paga de duas maneiras: (i) mediante a formação de uma comissão e efetivação de acordo para estabelecer a forma de participação nos prazos convencionados; ou (ii) mediante o pagamento para todos os empregados dos valores mínimos fixados, tendo sido esta a opção feita pela Recorrente para efetuar o pagamento da participação nos lucros e resultados em setembro de 2004, março de 2005 e setembro de 2005.

Explica que, mesmo não sendo obrigatórios os critérios de negociação previstos no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, observou o que prevê a legislação.

Julga que o acórdão recorrido revestiu-se de um entendimento subjetivo muito peculiar para não considerar as regras pactuadas pela Recorrente nas Convenções Coletivas, seja por que supostamente não teriam sido observadas, seja porque, da forma como observadas, retirariam a natureza jurídica de pagamentos a título de PLR.

Afirma que, no caso concreto, da simples leitura das Convenções Coletivas firmadas pela Recorrente e os Sindicatos, é possível extrair que foram estabelecidos prazos para a constituição de uma comissão de empregados, prazos para a efetivação do acordo para estabelecer a forma da participação referente aos exercícios em questão, bem como a possibilidade de efetuar os pagamentos indiscriminados para todos os funcionários, nos prazos e valores estabelecidos, o que confirma a caracterização de tal previsão como critério de

pagamento de participação nos lucros legítima e previamente estabelecido ainda que não sejam idênticos aos critérios postos ilustrativamente pela norma, como sugeriu o acórdão recorrido.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2300-601/2012, foi dado seguimento ao pedido em análise.

A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Afirma que a Recorrente sustenta a tese de que a ausência de expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) enseja a nulidade do lançamento.

Diz que esse não é o entendimento que prevalece no CARF, conforme jurisprudência que cita.

Explica que a ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) vigente/válido não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento, porquanto o MPF se configura como mero ato de controle administrativo interno, incapaz de interferir na validade da autuação, ainda mais quando o direito à ampla defesa foi exercido em sua plenitude, conforme previsão dos arts. 59 e 60, do Decreto n.º 70.235/72.

Frisa que o art. 142 do CTN, sequer prevê a emissão do MPF como requisito essencial à formalização do lançamento.

Salienta que a falta do MPF não importou em desatendimento a quaisquer garantia da empresa autuada nos presentes autos, que teve plenamente assegurados o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, tendo se utilizado de todas as vias de impugnação previstas em lei, a saber: impugnação e recurso voluntário. Do mesmo modo, os princípios públicos basilares também restaram atendidos nos presentes autos, em obediência a todas as determinações legais.

No mérito, argumenta que nos autos encontram-se radicados acordos coletivos firmados entre a Recorrente e os seus empregados. Contudo, não cuidou o contribuinte de efetivamente fazer constar nesses ajustes, regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa.

Aponta que o pagamento da denominada "participação nos lucros" pelo contribuinte não mantém nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados.

Ressalta que o formato da verba em comento retrata nitidamente seu caráter de complemento salarial.

Considera indiscutível que houve vulneração do § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, face à patente ausência de clareza e objetividade relativa à fixação dos direitos substanciais da participação e das regras adjetivas.

Anota que o modelo adotado nos acordos coletivos comentados, além de não preencher os requisitos estampados em lei, ainda colide frontalmente com a regra do art. 3.º da Lei n.º 10.101/2000, haja vista que a verba apontada pelo contribuinte como "participação nos resultados" configura, de fato, verba salarial, por revestir-se de todos os seus caracteres. Assim,

tal parcela está a substituir ou complementar o salário dos empregados, circunstância expressamente vedada pelo aludido comando legal.

Ao final, requer o não provimento ao recurso do contribuinte.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O recurso especial do contribuinte preenche os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

O cerne da primeira questão gira em torno da declaração ou não da nulidade do lançamento em decorrência do fato de que a NFLD somente foi lavrada após o término do prazo estipulado para o MPF.

No que se refere ao julgamento do referido recurso voluntário, importante consignar que foi levantada, de ofício, a questão relativa à nulidade do lançamento, em razão da NFLD ter sido lavrada após o término do prazo estipulado no mandado de procedimento fiscal para o término da fiscalização. O colegiado *a quo* rejeitou a nulidade pelo voto de qualidade.

A jurisprudência firmada no âmbito do CARF é no sentido de que não há nulidade sem prejuízo. O seguinte precedente ilustra o entendimento dominante no CARF:

NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.(Acórdão 108-07651 da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relatora: conselheira Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto)

Modernamente, o direito processual, inclusive o administrativo fiscal, tem como primado a efetividade da tutela dos direitos assegurados, adotando a vertente de instrumentalidade do processo à persecução do direito material deduzido. As formalidades desmotivadas foram substituídas pela instrumentalidade e busca da eficiência na prestação jurisdicional.

Ada Pellegrini Grinover sustenta que “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação

jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.”¹

Afirma, ainda, a referida autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida”.²

As formas do processo são meios para alcance da tutela jurisdicional. Caso a tutela jurisdicional pretendida seja alcançada, mesmo em detrimento das formas legalmente exigidas, não há nulidade.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Ou seja, podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade.

Assim sendo, em atendimento ao princípio do *pas de nullité sans grief*, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito.

Marcos Neder e Maria Teresa Martinez Lopez, citando Ada Pellegrini Grinover lecionam:

“Assim, antes de se anular o ato processual, é preciso examinar a possibilidade de se aproveitar o ato realizado, eliminando-se ou superando-se o vício que, sobre ele, pesa. Para Ada Pellegrini Grinover, “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação”. Com efeito, é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou se decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte. Afirma, ainda, a renomada autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema das nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida. Com efeito, a atipicidade do ato não conduz necessariamente ao pronunciamento de sua nulidade. Se o ato defeituoso alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se

¹ Ada Pellegrini Grinover e outros; *As Nulidades no Processo Penal*; São Paulo, p. 26.

² *Idem*, p. 27.

verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia. Nessa linha, a nulidade não deve ser declarada em todos os casos em que o julgador se defronta com vício formal no ato de lançamento, só nos casos em que está configurado prejuízo às partes ou ao sistema processual.”

Destarte, mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

Precedente neste sentido:

“De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal.

Não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.”

(Acórdão CARF/CSRF – 2ª Turma, Relator: conselheiro Elias Sampaio Freire)

Portanto, rejeito a declaração de nulidade do lançamento.

A segunda questão a ser enfrentada diz respeito à regularidade do programa de lucros ou resultados face à legislação de regência, a fim de se averiguar a incidência ou não de contribuições previdenciárias.

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)"

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

- Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994 - Reedições.
- MP nº 860, 915, 955, 980, 1006, 1.029, 1.051, 1.077, 1.104, 1.136, 1.169, 1.204, 1.239, 1.276, 1.315, 1.355, 1.397, 1.439, 1.487.
- MP nº 1.487-20, e reedições.
- MP nº 1.539, e reedições.
- MP nº 1.539-27, e reedições.
- MP nº 1.619-39, de 12 de dezembro de 1997, e reedições.
- MP nº 1.698-46, de 30 de junho de 1998, e reedições.
- MP nº 1.769-52, de 14 de dezembro de 1998, e reedições.
- MP nº 1.878-59, de 29 de junho de 1999, e reedições.
- MP nº 1.982-65, de 10 de dezembro de 1999, e reedições.
- Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

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

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a

observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

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

(...)

5. Recurso especial não provido.

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

Ao regulamentar o instituto, o modelo adotado pelo legislador ordinário não torna obrigatória a participação dos empregados nos lucros, uma vez que inexistente sanção pela ausência de concretização do direito. O instrumento legal criou limitou-se a incentivar a empresa a instituir a participação nos lucros ou resultados, mediante a retirada de encargos salariais, trabalhistas e previdenciários sobre o pagamento feito a esse título. Vejamos o teor de dos dispositivos da Lei nº 10.101/2000, que resulta da conversão da MP nº 794/1994 e suas reedições:

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

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

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

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

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

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

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

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

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

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

Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

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

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

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

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas

para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

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

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

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

Frente a todo o exposto, é de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo

sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;

- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

No presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que as convenções coletivas não apresentam critérios ou condições condicionantes para o pagamento da PLR, nos seguintes termos:

" Observa-se, dos documentos acostados aos as tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo não estabelece metas ou critérios de aferição, mas apenas dispõe que:

"as empresas que não celebrarem acordo pagarão a seus empregados o valor de R\$ 300,00, até a folha de setembro de 2004".

Ou

"as empresas que não celebrarem acordo pagarão a seus empregados o valor de R\$ 350,00, até a folha de setembro de 2005".

É certo que 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.

Também é certo que os critérios para a fixação dos direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo usado - podendo - é próprio das normas facultativas, não das normas cogentes. A lei não determina que, entre tais critérios, se incluam os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou

sugere, conforme manifestação do Conselheiro Marcelo Oliveira, no voto condutor do Acórdão 205-01.178, de 07 de outubro de 2008, *in verbis*:

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

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

Entretanto, não obstante a lei facultar a adoção de outros critérios além dos previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, o aludido dispositivo (§ 1º) exige peremptoriamente que devam haver critérios e condições. Significa dizer que podem sim ser adotados critérios e condições diferentes daqueles elencados na Lei. Portanto, deve haver a necessária adoção de critérios e condições.

Ou seja, existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os critérios e condições estabelecidos e negociados forem atingidas.

Os critérios e condições podem variar conforme o acordo firmado e pode ainda ser apenas com relação aos resultados (PR), aos lucros (PL) ou tanto nos lucros como nos resultados (PLR).

A participação nos resultados (PR) está ligada ao aumento da produtividade, isto é, a participação no resultado tem a natureza do incentivo direto por maior produção ou maior rendimento do trabalho e realização de meios previamente programados. A participação nos resultados está relacionada ao alcance da meta de desempenho proposta pela equipe.

Segundo a definição dada por Fábila Tuma, *in Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas*: incentivo à eficiência ou substituição dos salários? São Paulo: LTr, 1999, p.202:

“Participação nos resultados (PR): acordo em que o pagamento está condicionado a uma ou mais metas de desempenho, como melhora na qualidade do produto, redução de custos, produtividade, entre outras. Neste tipo de acordo, a rentabilidade não integra os indicadores selecionados e o lucro não é referência e nem condiciona o pagamento da PLR.”

A participação nos lucros (PL) liga-se ao alcance de uma meta de rentabilidade previamente definida. Nenhum outro tipo de meta interfere ou determina a participação.

A PLR – participação nos lucros e resultados – é uma forma de participação mais complexa, pois vários indicadores se interligam para definir o valor pago aos empregados. Estes indicadores são o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho

dos empregados, influenciada pelos resultados da produtividade e pela performance da empresa com relação a seu lucro.

No caso em testilha, o pagamento foi realizado indiscriminadamente a todos os funcionários de acordo com os valores mínimos estabelecidos nas convenções coletivas, independentemente do cumprimento de qualquer critério ou condição.

Por todo o exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire