



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

Processo nº 37172.001461/2006-31
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-002.826 – 2ª Turma
Sessão de 07 de agosto de 2013
Matéria PAF
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e BANCO RURAL S/A
FAZENDA NACIONAL e BANCO RURAL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2005

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE.

Quanto a primeira divergência, que diz respeito à questão da regra decadencial a ser aplicada, por ter o contribuinte logrado êxito em demonstrar o dissídio jurisprudencial, nesta parte, restam preenchidos os requisitos de admissibilidade.

No que se refere à segunda divergência, o contribuinte aponta que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional.

Inexiste a apontada divergência, muito pelo contrário, tanto o acórdão recorrido como o acórdão paradigma, convergem no sentido de que devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Tratam-se de situações fáticas e jurídicas distintas. Enquanto o acórdão recorrido trata da ausência de participação do sindicato em comissão composta por representantes da empresa e dos trabalhadores (art. 2º, I da Lei nº 10.101, de 2000), o acórdão paradigma trata da inexistência de exigência para que a participação de lucros deva ser dirigida a totalidade dos empregados da empresa.

Ante a ausência de dissídio jurisprudencial, não merece ser conhecido o recurso especial do contribuinte no ponto em que aponta que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional.

Recurso especial do contribuinte parcialmente conhecido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2005

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que a discussão da decadência diz respeito a parcelas em que o contribuinte deixou de realizar o pagamento das contribuições sobre elas incidentes, no caso Participação nos Lucros ou Resultados.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias - a cargo da empresa - incidentes sobre a remuneração dos segurados do Regime Geral da Previdência Social - RGPS devem ser apreciadas como um todo. Segregando-se, entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

Os documentos constantes nos autos, especificamente no Relatório de Fiscal e seus anexos, possibilitam concluir que houve antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo no período em discussão.

Assim, na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 28/12/2005, as contribuições com fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000 encontravam-se fulminados pela decadência.

Recurso especial do contribuinte provido na parte conhecida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/2005

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, o pagamento seria devido a todos os empregados, conforme a admissão dentro ou anterior ao exercício, se dentro do exercício o pagamento seria proporcional. Além do que, o pagamento era um percentual sobre o salário do empregado, acrescido de uma parcela fixa, sendo observado um teto para pagamento. Desse modo, a parcela tem eminentemente cunho salarial, pois para ter acesso basta ter trabalhado na empresa, independentemente de ter atuado ou colaborado para geração de lucros e ainda, independentemente do cumprimento de qualquer critério ou condição.

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo, não tenho como concordar com os fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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, ante a efetiva ausência de critérios e condições para a adoção do programa de participação nos lucros e resultados.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso do contribuinte e na parte conhecida, dar provimento ao recurso, para reconhecer a decadência até a competência 11/2000.

Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Manoel Coelho Arruda Junior e Gustavo Lian Haddad que negavam provimento.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 16/08/2013

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

Relatório

A Fazenda Nacional e o contribuinte, inconformados com o decidido no Acórdão n.º 205-01.228, proferido pela 5ª Câmara do 2º CC em 08 de outubro de 2008, interpuseram, dentro do prazo regimental, recurso especial de contrariedade e recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatou a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento para provimento parcial do recurso, rejeitadas as demais preliminares. No mérito: I - por maioria de votos, excluiu os valores relativos aos pagamentos através do Programa de Participação nos Lucros e Resultados; e manteve os relativos ao Complemento ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados; II - por maioria de votos, manteve os demais valores: a) com relação ao auxílio-alimentação pago em pecúnia; e b) com relação à previdência privada complementar. III - por unanimidade de votos, manteve os demais valores com relação ao abono. Segue abaixo sua ementa:

“NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PRAZO DECADENCIAL PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. 10 ANOS. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. GRUPO ECONÔMICO. AS EMPRESAS INTEGRANTES SÃO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS PERANTE A PREVIDÊNCIA SOCIAL. - CO-RESPONSÁVEIS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALIMENTAÇÃO PAGA EM PECÚNIA. - PARCELA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA. - NÃO OBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NA LEI 10.101 O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsão expressa no art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991. Não é possível o conhecimento da inconstitucionalidade de atos normativos pelo Poder Executivo. Empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza são responsáveis solidárias perante a legislação do custeio previdenciário. Não foram analisados a culpa ou o dolo dos dirigentes. A relação de co-responsáveis é meramente informativa, não compondo tv litígio administrativo. Não há previsão legal de possibilidade de pagamento da alimentação em pecúnia pelo PAT. A participação nos lucros e resultados é norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de regulação legal. O instrumento do acordo tem que conter regras claras e objetivas quanto à participação nos lucros, tanto os direitos substantivos quanto adjetivos.”

Recurso especial da Fazenda Nacional.

Afirma que o julgado em evidência está a merecer reforma, haja vista que afronta as regras estampadas nos arts. 2.º e 3.º da Lei nº 10.101/2000 e art. 28, § 9.º, da Lei nº 8.212/91.

Entende que não cuidou a contribuinte de efetivamente fazer constar nas convenções coletivas levadas a cabo regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa.

Em verdade, explica que o pagamento da denominada "participação nos lucros" pela contribuinte não mantém nenhuma conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados.

Anota, ademais, 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 nº 10.101/2000, haja vista que a verba apontada pelo contribuinte como "participação nos lucros" configura, de fato, verba salarial, por revestir-se de todos os seus caracteres.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho nº 252/2009, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Entende que resta confirmado, no presente caso, que todo o crédito lavrado sobre as parcelas pagas a título de PLR (seja decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho, seja a parcela complementar acordada entre empresa e empregado), deve ser julgado nulo por faltar competência ao INSS para exigência de contribuição sobre verba de natureza não remuneratória, assim definida por dispositivo constitucional.

Diz que, ao contrário do que defende a Autoridade Fiscal, o estabelecimento de metas é uma faculdade dada às partes, e não uma obrigatoriedade.

Ressalta que, *in casu*, a CCT dispõe expressamente que a PLR não se vincula à remuneração.

Argumenta que a Convenção Coletiva, firmada validamente pelas partes acordantes, que estipula a favor dos empregados o direito à percepção de parcela à título de participação nos lucros e resultados, determinando expressamente sua natureza não remuneratória, é norma de autoridade legitimada pela Constituição Federal e, por isso, não pode ser afastada pela Justiça do Trabalho, muito menos pela Autoridade Fiscal Previdenciária.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do contribuinte.

Afirma que o presente recurso restringe-se à questão preliminar da decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário para fatos geradores ocorridos há mais de 5 (cinco) anos da lavratura do Auto de Infração.

Entende que, nesse ponto, a decisão recorrida diverge dos paradigmas que apresenta:

Acórdão 206-01.804:

“(…) CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA - PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4, do Codex Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n. 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's 556.664, 559.882 e 560.626, oportunidade em que fora aprovada a Súmula Vinculante n. 8, disciplinando a matéria.”

Acórdão CSRF/03-04.545:

“FINSOCIAL - LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - FATOS GERADORES ANTERIORES A PUBLICAÇÃO DA LEI N? 8.212/91 - É de 05 (cinco) anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador, o prazo para a Fazenda Nacional constituir, de ofício, o crédito tributário correspondente à quantia deixada de ser recolhida a título de Contribuição para o FINSOCIAL, observado o disposto no art. 150, § 4-, do Código Tributário Nacional.”

Observa que o paradigma é claro ao definir que a regra geral é que o prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Ademais, define que apenas nos casos de dolo, fraude ou simulação comprovados é que se admitiria a aplicação do art. 173 do CTN, para as contribuições previdenciárias.

Entende que não se pode confundir o recolhimento inferior com a ausência de recolhimento. Considera que a hipótese do §4º do art. 150 do CTN amolda-se perfeitamente aos casos em que o recolhimento foi efetuado - ou seja, houve antecipação - mas essa antecipação foi inferior ao montante que o fisco entende devido.

Salienta que o Acórdão recorrido entendeu que, a partir do início dos trabalhos de fiscalização, estaria interrompida a contagem do prazo decadencial. Diz que este entendimento se contradiz com a própria legislação tributária, de acordo com o art. 63 da Lei n? 9.430/96.

Pondera que, no presente caso, há que ser verificado o lançamento para que seja constituído o crédito tributário e, deste modo, o mero início de procedimentos fiscais não configura o lançamento; ao contrário: este só ocorre no final dos procedimentos fiscais, quando for verificada hipótese que o justifique.

Frisa que não cabe argumentar que a aplicação da regra contida no art. 173, inciso I do CTN está respaldada pelo início dos procedimentos fiscais como marco para prevenir a decadência, uma vez que, para que esta se interrompa, há que ocorrer o lançamento.

Em seguida, apresenta outra divergência, ao indicar paradigma que entende que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional, o que justifica, no seu entender, a ausência da tributação pretendida no acórdão recorrido:

Acórdão 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 corresponder efetivamente a distribuição de lucros; (...).”

Discorda do Relatório Fiscal, segundo o qual a contribuição exigida sobre os valores pagos por força dos programas complementares de participação nos lucros ou resultados se justificaria porque não se evidenciou, na formação da comissão preconizada no inciso I, art. 22 da Lei nº 10.101/2000, a participação de representante indicado pelo Sindicato.

Entende que a exigência da participação do representante indicado pelo Sindicato, na modalidade prevista no inciso I acima transcrito, tem sentido apenas se não há PLR prevista por meio de CCT.

Frisa que, no caso sob exame, tem-se um acordo complementar a uma PLR já outorgada por CCT, ou seja, trata-se apenas de um complemento àquilo que o Sindicato já aquiesceu.

No mais, considera que, restando configurado que a parcela paga aos trabalhadores tem natureza de participação nos lucros, falece competência à Autarquia Previdenciária para tributá-la por meio de contribuição previdenciária, devendo os créditos lavrados sobre as parcelas pagas a título de PLR serem julgados nulos.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2300-013/2011, foi dado seguimento ao pedido em análise, no que diz respeito às duas divergências argüidas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

Afirma que o Regimento Interno do CARF determina a aplicação do posicionamento do E. STJ, em sede de Recurso Repetitivo, onde já restou assentado que não tendo ocorrido pagamento prévio dos tributos, deve-se aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, para efeitos de reconhecer a decadência.

Ademais, observa que, no presente caso, as Convenções Coletivas, juntadas às fls. 2.065 a 2.082, prevêm a participação dos empregados nos lucros ou resultados sem

qualquer critério dependente do trabalho, a exemplo de programas de metas e resultados a serem cumpridos.

Explica que o contribuinte não justifica o porquê de seus empregados participarem dos lucros da empresa, pois, independentemente de fatores ligados ao trabalho, ele vem é gratificando, de forma ajustada, o seu quadro funcional. Assim, conclui que o contribuinte não observou a Lei nº 10.101/2000.

Diz que ocorreu decisão unilateral do contribuinte quanto à forma de participação a título de complemento ao previsto na Convenção Coletiva de Trabalho.

Ao final, requer o não provimento do recurso interposto pelo contribuinte.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Recurso especial do contribuinte

Conforme relatado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso especial com duas divergências.

Quanto a primeira divergência, que diz respeito à questão da regra decadencial a ser aplicada, por ter o contribuinte logrado êxito em demonstrar o dissídio jurisprudencial, nesta parte, restam preenchidos os requisitos de admissibilidade.

No que se refere à segunda divergência, o contribuinte aponta que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional, nos seguintes termos:

"Ainda relativamente ao caso concreto, há que se mencionar a existência de decisão proferida pela U Turma da 4ª Câmara do CARF onde, no Acórdão n.º 2401-00066, o Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira fornece elementos para entender que a Participação nos Lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional, o que justificaria, a nosso ver, a ausência da tributação pretendida no acórdão ora recorrido. Veja-se trecho da ementa, sendo que a cópia integral do mencionado acórdão segue em anexo:

"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; (...)" (Destaques não constam no original)"

O mencionado acórdão paradigma, sem as supressões constantes no recurso especial do contribuinte dispôs o seguinte:

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

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Portanto, há de se concluir que inexistente a apontada divergência, muito pelo contrário, tanto o acórdão recorrido como o acórdão paradigma, convergem no sentido de que devem ser tributadas parcelas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados ao arrepio da legislação federal.

Ademais tratam-se de situações fáticas e jurídicas distintas. Enquanto o acórdão recorrido trata da ausência de participação do sindicato em comissão composta por representantes da empresa e dos trabalhadores (art. 2º, I da Lei nº 10.101, de 2000), o acórdão paradigma trata da inexistência de exigência para que a participação de lucros deva ser dirigida a totalidade dos empregados da empresa.

Portanto, ante a ausência de dissídio jurisprudencial, não merece ser conhecido o recurso especial do contribuinte no ponto em que aponta que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração por previsão constitucional.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS

PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II).

Em suma, inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso dos autos, verifica-se que a discussão da decadência diz respeito a parcelas em que o contribuinte deixou de realizar o pagamento das contribuições sobre elas incidentes, no caso Participação nos Lucros ou Resultados.

Para fins de averiguação da antecipação de pagamento, as contribuições previdenciárias - a cargo da empresa - incidentes sobre a remuneração dos segurados do Regime Geral da Previdência Social - RGPS devem ser apreciadas como um todo. Segregando-se, entretanto, a contribuição a cargo do próprio segurado e as contribuições para terceiros.

Os documentos constantes nos autos, especificamente no Relatório de Fiscal e seus anexos, possibilitam concluir que houve antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias por parte do sujeito passivo no período em discussão.

Assim, na data em que o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, em 28/12/2005, as contribuições com fatos geradores ocorridos até a competência 11/2000 encontravam-se fulminados pela decadência.

Recurso especial da Fazenda Nacional

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

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

Examinando-se o recurso especial interposto, verifica-se que ele demonstrou, **fundamentadamente, que a decisão recorrida seria contrária à lei, no entendimento da Fazenda**

Nacional, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Assim, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

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

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

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

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

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

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

o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-de-contribuição à observância da legislação de regência.

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

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

ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

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

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

(...)

5. Recurso especial não provido.

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

Ao regulamentar o instituto, o modelo adotado pelo legislador ordinário não torna obrigatória a participação dos empregados nos lucros, uma vez que inexistente sanção pela ausência de concretização do direito. O instrumento legal criou-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.

§4ª 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.

§5ª 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 caso sob exame, de acordo com o relatório fiscal da NFLD (fls. 397/398), o fisco entendeu que estipulação da participação dos empregados da empresa nos seus resultados se deu em desacordo com as normas legais que disciplinam a matéria, por não terem sido comprovadas a observância das formalidades legalmente exigidas, *in verbis*:

"2.7.9 Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou as convenções e acordos coletivos firmados em nível

nacional, tendo como signatários diversos sindicatos representativos da categoria e o Banco Rural S/A, além da Federação Brasileira de Bancos -FEBRABAN.

2.7.10 Da análise do contido no capítulo específico que tratou do assunto, denominado de "Texto Único Nacional" e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se que o "programa de participação nos lucros e resultados" da empresa está em desacordo com a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula matéria, representando, na verdade, um complemento salarial disfarçado.

2.7.11 Os termos dos Acordos/Convenções Coletivas, ao tratar da participação dos empregados e diretores nos lucros e resultados, limitam-se a declarar, para todos os exercícios, de forma repetitiva, conforme se verifica do contido no firmado em 1998 para surtir efeitos no exercício de 1999, citando apenas exemplificativamente, como segue:

2.7.11.1 (...)

"- Participação dos empregados nos lucros do banco em 1998: ao empregado admitido até 31/12/97, em efetivo exercício em 31/12/98, convencionou-se pagamento, pelo banco, até 01/03/99, de 80% s/o salário base mais verbas natureza salarial, reajustadas em setembro/98, acrescido do vr. fixo de R\$ limitado ao vr. de R\$ 3.000,00. Observar-se-á o teto máximo de 15% e mínimo 5% do lucro líquido, até que o vr. individual seja igual a dois salários do empregado e limitado a R\$ 6.000,00 ou 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro. O banco poderá compensar os valores antecipados"

2.7.11.2 Esta garantia mínima, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob a rubrica COD 86 - PART LUCROS RESULT."

Portanto, há de se verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

O voto condutor do acórdão recorrido teceu as seguintes considerações acerca das regras constantes nos instrumentos de negociações:

"30. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, fica evidente que os instrumentos de implementação do programa de participação nos lucros e resultados devem conter necessariamente: a) mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado; b) periodicidade da distribuição; c) período de vigência; e d) prazos para revisão do acordo.

31. Frise-se que, para a fixação desses requisitos, outros critérios poderão ser adotados, exemplificando a norma dois

deles: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade e programa de metas, resultados e prazos.

32. *Como também se constata da norma acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que os valores obtidos a título de participação não se confunda com remuneração.*

33. *Nesse sentido, a regra estabelecida na Convenção Coletiva de Trabalho, apesar de genérica, determinou de forma clara os valores correspondentes à PLR. A propósito, sobre a primeira rubrica, colho do próprio relatório fiscal o texto da Convenção Coletiva de Trabalho:*

"-Participação dos empregados nos lucros do banco em 1998: ao empregado admitido até 31/12/97, em efetivo exercício em 31/12/98, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 01/03/99, de 80% s/ o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/98, acrescido do vr. fixo de R\$ 300,00, limitado ao vr. de R\$ 3.000,00. Observar-se-á o teto máximo de 15% e mínimo de 5% do lucro líquido, até que o vr. individual seja igual a dois salários do empregado e limitado a R\$ 6.000,00 ou 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro. O banco 'poderá compensar os valores antecipados.'"

34. *É dizer: não obstante o resumido texto da Convenção, fica patente que foi estabelecida a periodicidade da distribuição e seu período de vigência. Além do que CCT adotou como reg., a o pagamento de um valor fixo, observando-se um teto. Quanto aos prazos para revisão do acordo, é notório que as Convenções Coletivas de Trabalho são revistas anualmente pelos Sindicados das categorias, restando cumpridos, no meu entender os requisitos básicos estabelecidos pela mencionada Lei 10.101/2000.*

35. *Com isso, acredito que o texto da Convenção Coletiva é suficientemente claro para determinar a natureza jurídica da PLR. É dizer: havia efetivamente a participação dos empregados nos lucros da empresa."*

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. Entretanto, 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 Fábria 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, o pagamento seria devido a todos os empregados, conforme a admissão dentro ou anterior ao exercício, se dentro do exercício o pagamento seria proporcional. Além do que, o pagamento era um percentual sobre o salário do empregado, acrescido de uma parcela fixa, sendo observado um teto para pagamento. Desse modo, a

parcela tem eminentemente cunho salarial, pois para ter acesso basta ter trabalhado na empresa, independentemente de ter atuado ou colaborado para geração de lucros e ainda, independentemente do cumprimento de qualquer critério ou condição.

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, não tenho como concordar com os fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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, ante a efetiva ausência de critérios e condições para a adoção do programa de participação nos lucros e resultados.

Por todo o exposto, voto no sentido conhecer em parte do recurso especial do contribuinte, para, na parte conhecida, dar provimento, no sentido de declarar a decadência até a competência 11/2000 e conhecer e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire