



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

Processo nº 37284.004284/2006-88
Recurso nº 244.345 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.246 – 2ª Turma
Sessão de 7 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BRASIL TELECOM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

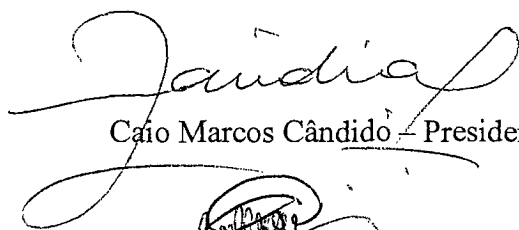
Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros em desacordo com os requisitos legais.

Acordos, com posterior pagamento, firmados após o período em que o incentivo à produtividade e a aferição deveriam ocorrer são na verdade prêmios pagos por liberalidade da empresa, pois estão em desacordo com as finalidades da Lei 10.101/2000.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

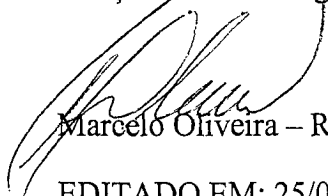
ACORDAM os Membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gonçalo Bonet Allage (Relator), Giovanni Christian Nunes Campos, Gustavo Haddad Lian, Marcelo Freitas de Souza Costa e Susy Gomes Hoffmann que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.



Caio Marcos Cândido – Presidente



Gonçalo Bonet Allage - Relator



Marcelo Oliveira – Redator- Designado

EDITADO EM: 25/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Giovanni Christian Nunes Campos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa, Elias Sampaio Freire e Susy Gomes Hoffmann..



Relatório

Em face de Brasil Telecom S.A., CNPJ nº 76.535.764/0001-43, foi lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito nº 35.360.564-6 (fls. 01-32), para a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos pela empresa aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de participação nos lucros, não considerados integrantes do salário-de-contribuição, relativamente a fatos ocorridos entre as competências 01/1999 e 04/2000.

A síntese do trabalho desenvolvido pela autoridade lançadora encontra-se no Relatório da NFLD de fls. 51-74, de onde extraio as seguintes assertivas:

37. A constituição do presente crédito previdenciário, referente ao período de janeiro de 1999 a junho de 2002 (sic), fundamenta-se no pagamento de participação nos lucros aos empregados, sem observância das determinações contidas nas Medidas Provisórias convertidas na Lei nº 10.101/2000 e nas normas infralegais aplicáveis, além de estar em desacordo com o que ensina a doutrina.

38. A partir de 1995, há acordos coletivos específicos celebrados anualmente entre as antigas operadoras e os respectivos sindicatos. Estes acordos, via de regra, conforme veremos adiante, estabelecem os valores, que seriam referentes a "participação nos lucros", ora com base no total da folha de pagamento e na remuneração dos empregados, ora com base em um valor fixo, acrescido de uma parcela que varia conforme a remuneração. Certo é que os referidos pagamentos não têm qualquer relação com o fato de a empresa ter ou não auferido lucros. Estes valores não foram considerados, pela empresa, como, parcelas integrantes do salário de contribuição, por entender que estariam respaldados nas diversas medidas provisórias que tratam do assunto e na Lei nº 10.101/2000.

(...)

40. Conforme foi dito anteriormente, os valores pagos, por meio dos acordos coletivos mencionados na tabela acima, guardam relação com a folha de salários e com a remuneração do empregado, perdendo, dessa forma a característica de participação no lucro, uma vez que os pagamentos são incondicionais, ou seja, não dependem de auferição de lucros pela(s) empresa(s). Dessa forma, estes valores assumem a natureza de típica verba remuneratória.

41. A Lei 10.101/2000 e as medidas provisórias que tratam do tema em questão estabelecem que o acordo, contendo critérios e mecanismos de aferição, deve ser prévio, ou seja, antes de iniciado o período a que se referem os lucros. Na tabela acima, pode-se verificar que em sua totalidade os acordos são firmados



após o término do exercício em questão. Assim, no momento em que a "participação nos lucros" é pactuada, já ocorreram os fatores que determinam o lucro ou prejuízo da empresa.

Estes são os fundamentos da autuação.

A Delegacia da Receita Previdenciária no Distrito Federal considerou o lançamento procedente em parte, reduzindo a alíquota do SAT de 3% para 1% (fls. 482-520).

Apreciando o recurso voluntário interposto pela contribuinte, a Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 206-01.344, que se encontra às fls. 618-632, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS – PREVISÃO CONSTITUCIONAL - EFICÁCIA CONTIDA – REQUISITOS LEGAIS - NÃO OBSERVAÇÃO - INCIDÊNCIA.

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal/1988 não tem aplicação imediata pois prevê regulamentação por meio de lei ordinária. A participação nos lucros e resultados só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da MP 794/1994 que após várias edições foi convertida na Lei nº 10.101/2000, desde que paga de acordo com os referidos diplomas legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2000

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio.

Recurso Voluntário Negado.

A decisão recorrida, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e Cleusa Vieira de Souza, sendo Redatora Designada a Conselheira Ana Maria Bandeira. O Conselheiro Elias Sampaio Freire votou pelas conclusões.

Intimada deste acórdão em 31/03/2009 (fls. 634), a contribuinte, devidamente representada, interpôs recurso especial às fls. 635-656, acompanhado dos documentos de fls. 657-689, onde alegou, em apertada síntese, que:

- a) Trata-se de recurso especial em face de decisão que negou provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa, julgando procedente o



lançamento fiscal considerando que os valores creditados aos funcionários da recorrente sob a rubrica "participação nos lucros da empresa", nas competências de janeiro de 1999 a abril de 2000, foram pagos em desacordo com a legislação de regência;

- b) Entendeu a autoridade lançadora que as verbas pagas aos empregados a título de participação nos lucros foram concedidas em desacordo com a legislação que contempla a matéria (MP nº 794/94 convertida em Lei nº 10.101/00), uma vez inexistir acordo prévio quanto a referido benefício, o que caracterizaria falta de critérios claros e objetivos relacionados a metas e aferição para a concessão, requisitos necessários a não incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas;
- c) Em suas defesas, a recorrente afirmou que os valores concedidos aos segurados empregados e contribuintes sob tal rubrica – PLR - não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme artigo 7º, inciso XI da CF c/c artigo 28 §9º, alínea "j", da Lei 8212/91, sobretudo quando pagos em observância a MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00;
- d) Asseverou que os ditames do artigo 2º § 1º inciso II (metas e resultados), somente serão exigíveis previamente quando se tratar da participação nos resultados, o que difere totalmente deste caso, que trata de participação nos lucros, em que sua realização independe da atuação individual de cada empregado, eis que se constituem da subtração dos custos e despesas da empresa;
- e) Analisando o recurso interposto, todavia, o voto vencedor foi no sentido de que o acordo firmado para a distribuição dos lucros de período pretérito não observou o disposto na lei, isto porque, para que uma empresa possa efetivar pagamentos a seus empregados a título de distribuição de lucros é necessária a existência de acordo prévio ao exercício fiscal em que pago o benefício, conforme estabeleceria o artigo 2º da Lei nº 10.101/00;
- f) Tal decisão está equivocada, pois a legislação somente exige a existência de acordo coletivo e lucros prévios ao pagamento da verba;
- g) A decisão recorrida opõe-se claramente ao acórdão nº 205-00.563;
- h) Como se pode observar no voto vencedor do acórdão recorrido, entendeu a Conselheira Ana Maria Bandeira que descaracterizaria por completo o plano de metas e objetivos fixados aos funcionários em acordos coletivos (cópias constantes nos autos) a formalização de ditos acordos durante o exercício em que pagas referidas verbas. Não contesta a Conselheira a existência de ditos programas, mas exclusivamente o momento em que pactuados/estabelecidos;
- i) De forma divergente, o acórdão nº 205-00.563 entendeu que a exigência de acordo prévio é requisito meramente subjetivo em relação à natureza dos pagamentos efetuados, pois além de não constante em Lei não

desnatura a natureza constitucional e social da verba paga. No voto condutor deste julgado, ficou consignado que a Lei somente estabelece um rol de critérios sugestivos para a fixação do benefício, sendo impreteríveis a existência de lucro na empresa e o acordo coletivo prévio ao pagamento. Não podem ser estabelecidas pelo administrador requisitos e condições não estabelecidas em lei para outorga aos trabalhadores do benefício de participação nos lucros, sob pena de violação do princípio da legalidade;

- j) O cerne da questão, como se pode constatar dos acórdãos divergentes, reside na necessidade ou não de condições previamente estabelecidas (acordo coletivo) ao exercício em que a verba é paga, e não somente prévia ao pagamento da verba;
- k) A verba de participação nos lucros está desvinculada do salário e a MP nº 794/94, convertida em Lei nº 10.101/00, regulamentando a matéria, além de exemplificar critérios e condições que podem ser utilizados pela empresa para a concessão deste benefício, colocou como exigência somente a existência de lucro e acordo coletivo prévios ao pagamento da verba, e não, como pretende a decisão recorrida, que tais requisitos sejam prévios ao exercício fiscal em que adimplido benefício;
- l) As metas, a que se refere a legislação que trata sobre PLR, aplicam-se somente a verbas concedidas a título de participação nos resultados, porquanto meta (objetivo individualizado) e contraprestação (aporte financeiro) precisam efetivamente ser previamente esclarecidos;
- m) Assim ocorre para assegurar que sejam antecipadamente estabelecidas as providências (meta, resultado e prazo) a ser tomadas pelo trabalhador a fim de garantir sua contraprestação financeira, bem como evitar fraudes ao Fisco, na medida em que o estabelecimento de metas *a posteriori* poderia caracterizar salário disfarçado;
- n) Porém, no caso, trata-se de participação nos LUCROS, isto é, a receita que teve expungidos os custos e despesas, no qual se aplica o inciso I do §2º da Lei nº 10101/00, já que a LUCRATIVIDADE DA EMPRESA poderá ou não ocorrer independentemente da participação individual e empenho de cada empregado. Existindo lucro, todavia, necessária se apresenta a negociação via acordo coletivo, para a implementação ou não do benefício que será pago individualmente aos funcionários da empresa;
- o) A exigência de acordo em exercício financeiro anterior é requisito subjetivo em relação à natureza dos pagamentos efetuados. Não se pode equiparar a verba paga a título de PLR, cujo acordo é firmado *a posteriori*, como um bônus cujo pagamento se dá de forma incondicionada;
- p) Restando comprovado que a participação nos lucros acordada entre Brasil Telecom S.A. e o sindicato segue todos os requisitos da legislação específica, demonstra-se com clareza solar a impossibilidade de

cobrança de qualquer valor a título de contribuição previdenciária sobre este importe;

- q) Neste contexto, tem-se que a manutenção do lançamento vergastado coloca em cheque toda a figura da participação nos lucros, idealizada e instituída pelo legislador constitucional originário como instrumento de inclusão social e fomento da produção e do desenvolvimento econômico. A empresa cumpriu com todos os requisitos legais, assegurando a participação dos funcionários em seus lucros, conforme previsão constitucional e autorização específica do órgão controlador responsável e agora vem sendo ilegitimamente exigida;
- r) Ademais, existem inconsistências no lançamento quanto à base de cálculo utilizada;
- s) Requer seja conhecido e provido o recurso para reformar a decisão recorrida, cancelando a exigência.

Admitido o recurso por meio do Despacho nº 2400-124/2009 (fls. 691-694), a Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões às fls. 697-704, nas quais defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

O Recurso Especial da contribuinte cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Reitero que o acórdão proferido pela Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

A recorrente suscitou que o caso em apreço envolve participação nos lucros e, portanto, para que os pagamentos efetivados a este título não integrem o salário-de-contribuição a legislação de regência somente exige a existência de lucro e acordo coletivo prévios ao pagamento da verba e não que tais requisitos sejam prévios ao exercício fiscal em que adimplido o benefício, invocando como paradigma o acórdão nº 205-00.563.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, a Constituição Federal de 1988, em seu Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais – Capítulo II – Dos Direitos Sociais – especificamente em seu artigo 7º, inciso XI, estabelece o seguinte:

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,

Em razão deste preceito constitucional, a participação nos lucros ou resultados não compõe a remuneração, o salário-de-contribuição do trabalhador, sendo que o artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91 assim prevê:

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 edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional e à previsão da Lei nº 8.212/91. Desde então, teve sucessivas reedições e renumerações, com poucas alterações no texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. 

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, a finalidade da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas é servir como instrumento de integração entre capital e trabalho e como incentivo à produtividade.

Por sua vez, o artigo 2º da referida lei determina que:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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



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

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

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

Neste dispositivo legal encontram-se os requisitos para a caracterização da previsão constitucional da participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração do trabalhador.

Segundo penso, a mera definição por parte da empresa de que estaria efetuando um pagamento a título de participação nos lucros ou resultados não é suficiente para conferir-lhe tal condição e assim desonerá-la da contribuição previdenciária.

É preciso, precipuamente, que a pessoa jurídica respeite as condições impostas pela lei para que os pagamentos possam ser caracterizados como participação nos lucros ou resultados.

Sob minha ótica, a legislação estabeleceu como critérios para a imunidade da contribuição previdenciária em apreço: i) a negociação, o debate entre as partes envolvidas, com a participação efetiva dos empregados; ii) que os instrumentos de negociação prevejam 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 (a lei sugere, faculta a adoção de determinados critérios e condições, tais como, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, além de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente); e iii) o arquivamento do acordo na entidade funcional dos trabalhadores.

Os motivos suscitados pela autoridade lançadora para descaracterizar a participação nos lucros da recorrente são a ausência de acordo prévio e o pagamento de valor fixo, acrescido de parcela variável de acordo com a remuneração do trabalhador.

No caso em apreço, salvo melhor juízo, a participação nos lucros foi distribuída de acordo com o que fora acordado entre empresa e empregados.

Não há questionamento com relação a isso.

As regras pactuadas são claras e objetivas, na medida em que não há omissão quanto ao que o trabalhador receberia a título de participação nos lucros, nem quanto à forma com que se daria essa participação.

Na visão deste julgador, inexistiu a necessidade de que o acordo preveja metas ou resultados a serem atingidos para que haja a distribuição dos lucros, pois o dispositivo legal acima transcrito não impõe às partes acordantes aqueles critérios arrolados nos seus incisos, apenas facultando-lhes adotá-los.

Quanto à necessidade de negociação prévia ao exercício em que há distribuição dos lucros, insisto que tal exigência não encontra respaldo na lei regulamentadora da matéria e não justifica a desqualificação da PLR.

Trata-se de requisito subjetivo da autoridade lançadora.

A distribuição dos lucros, sim, deve ser precedida de acordo entre as partes e jamais poderá ser fixada unilateralmente, mas nada na lei impede que, alcançado o lucro, seja posteriormente negociada sua distribuição, ou seja, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro.

É exatamente isso que ocorre no caso em tela.

Segundo o relator do acórdão recorrido, Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (fls. 626-629):

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros, além de regras claras e objetivas para aferição do benefício.

No mesmo sentido, entendeu que o pagamento de um valor fixo acrescido de parcela variável de acordo com a remuneração do funcionário, desvincula totalmente a verba da obtenção do lucro da empresa.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênia àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador SUGERIU a utilização de "I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente".

Observe-se, que em momento algum a lei impôs a observância de tais incisos. Muito pelo contrário. Extrai-se do bojo do § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, a expressão "podendo", o que não representa uma obrigatoriedade, mas, sim, uma faculdade.

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



Assim, a exigência de acordo prévio é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando visa dar efetividade aos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais não são de observância obrigatória. E, como já sedimentado acima, a isenção/imunidade não comporta subjetivismo.

Mais a mais, tratando-se de Participação nos Lucros e Resultados, nada mais coerente que o acordo firmado entre as partes e o conseqüente pagamento se dê posteriormente a apuração dos lucros e resultados no final do ano calendário, após as deduções dos custos e despesas anuais, conquanto que observados os demais requisitos para tanto.

Melhor elucidando a empresa apura o lucro/resultado, se dispõe a conceder participação aos funcionários, oportunidade em que procedem as tratativas entre as partes, acordando a forma e valores dos pagamentos. Não se pode vislumbrar qualquer irregularidade em tal conduta, notadamente quando a verba atingiu seu fim precípua, insculpido na Constituição Federal.

Não bastasse isso, como a própria autoridade lançadora asseverou em seu Relatório Fiscal, a contribuinte vem pagando Participação nos Lucros e Resultados desde 1995, o que leva-nos a concluir que já existia um costume da empresa em conceder PLR aos funcionários, criando no decorrer dos anos uma expectativa de direito por parte destes, fazendo com que se empenhassem no bom desempenho de suas funções, uma vez já terem conhecimento de que havendo lucro a contribuinte, como de praxe, iria participá-lo aos empregados.

(...)

Em outra via, igualmente, não merece acolhimento o argumento da autoridade fiscal de que o pagamento da PLR com base em valor fixo, acrescido de parcela variável dependendo da remuneração do empregado, descaracterizaria a sua natureza, passando a ser remuneração, eis que não estariam vinculadas à obtenção do lucro da empresa.

Com efeito, no sentir desse julgador, a sistemática utilizada pela contribuinte no pagamento da PLR encontra consonância com a legislação de regência. Ora, nada mais claro e objetivo que a regra para concessão e aferição do valor da verba em comento estabelecer uma importância fixa somada a parcela variável de acordo com a remuneração do funcionário. Destarte, agindo assim, a empresa concede a devida segurança ao funcionário em relação ao que receberá a título de PLR.

Em verdade, constata-se que referida sistemática garante a efetividade da aplicação dos requisitos estabelecidos no § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, na medida em que o empregado terá conhecimento do valor preciso que receberá a título de PLR, variando a parcela adicional conforme o salário. A rigor, entendemos que a parcela variável se presta justamente para ajustar a quantia a receber com o valor do lucro/resultado



auferido pela empresa. Ou seja, dependerá não só da remuneração, mas também do lucro e/ou resultado alcançado pelo empregador.

(...)

Nessa toada, não se pode cogitar na inclusão dos valores pagos pela recorrente aos funcionários a título de Participação nos Lucros e Resultados — PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que a contribuinte agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência, impondo seja decretada a improcedência do lançamento.

Tenho como irretocáveis tais ponderações, as quais adoto como razões de decidir.

Na visão deste julgador, o pagamento de uma parcela em valor fixo, acrescido de parcela variável dependendo da remuneração do empregado, também não desvirtua a participação nos lucros ou resultados, pois o fundamental é que a empresa tenha auferido lucro e parte dele tenha sido distribuída aos empregados, da forma pactuada, sendo irrelevante a forma adotada para a distribuição dos lucros.

Neste caso, as regras pactuadas são extremamente claras e objetivas, conforme exige o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

Com o objetivo de dar sustentação à posição adotada neste voto, merecem ser trazidas à colação as seguintes passagens da declaração de voto proferida pelo Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes no acórdão paradigma nº 205-00.563:

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

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive 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.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir cálculos individualizados por trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção?

(...)

O pagamento de uma parcela em valor fixo também não desvirtua a participação nos lucros ou resultados. Em última instância, tal critério condiz com as finalidades do benefício e faz com que o programa seja mais equilibrado entre os vários níveis hierárquicos na empresa. Isto porque uma repartição dos lucros que atendesse apenas ao critério da proporcionalidade com o salário acabaria por tornar o benefício irrisório para aqueles que estão na base da pirâmide salarial. Ao contrário, o pagamento também de um valor fixo possibilita uma distribuição mais equitativa, justa e socialmente correta.

No único caso envolvendo PLR já apreciado por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9202-00.503, de 09/03/2010), o Relator, Conselheiro Elias Sampaio Freire, consignou em seu voto que:

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.

Sob minha ótica, no caso em apreço todos estes requisitos foram cumpridos pela empresa, de modo que os valores pagos a título de participação nos lucros não estão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Não encontra respaldo na legislação a descaracterização da PLR em razão da ausência de acordo prévio à apuração do lucro ou de pagamento em valor fixo, acrescido de parcela variável de acordo com a remuneração do funcionário, o que justifica o acolhimento da pretensão da recorrente.

No âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, recentemente decidiu-se o seguinte:

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

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

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis:

"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido.

(STJ, Primeira Turma, REsp nº 865.489/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJE de 24/11/2010)



Pelo entendimento do Egrégio STJ, atendidas as linhas gerais da PLR estabelecidas na legislação, quais sejam, deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação, servindo de incentivo à produtividade e estando vinculado à existência de resultados positivos, as regras fixadas precisam ser claras e objetivas e devem existir mecanismos de aferição dos resultados, os pagamentos efetivados a este título não se enquadram no conceito de salário-de-contribuição.

Reitero que, segundo penso, todos os requisitos legais foram cumpridos pela empresa, de modo que os valores pagos a título de participação nos lucros não estão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária.

Portanto, a decisão recorrida deve ser reformada.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.



Gonçalo Bonet Allage

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de suas conclusões sobre a não integração dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) ao Salário de Contribuição (SC).

Analisando os autos devemos verificar, basicamente, a ocorrência, ou não, do fato gerador, oriundo de pagamento de PLR.

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

Segundo o Fisco, um dos motivos desses valores integrarem o SC seria que os acordos foram fechados após o período de aferição para o cálculo do recebimento pelos segurados das verbas referentes a PLR.

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

Quanto à Legislação, a Lei 10.101/2000 surgiu para regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos determinados pelo art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

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

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

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

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

Confrontando a legislação, o motivo elencado pela fiscalização que foi determinante para a conclusão de que os pagamentos a título de PLR são fatos geradores de contribuições previdenciárias e os documentos anexados chegamos a conclusões.

Esclarecemos à recorrente que pela leitura da Lei há a interpretação pela lógica - já que o escopo da Lei, conforme seu artigo primeiro demonstra, é a integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade - de que o acordo não pode ser firmado após o período em que o resultado já deveria ter sido alcançado.

Lei 10.101/2000:

*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.

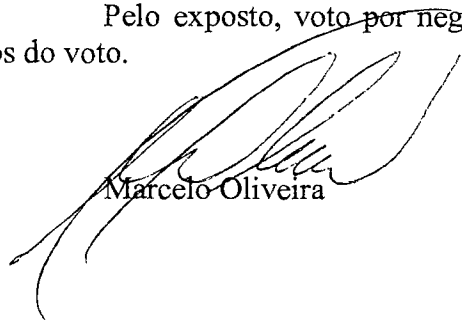
*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação **deverão** constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, **inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado**, periodicidade da distribuição,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

Pelas determinações contidas na Lei, verificamos que há a obrigatoriedade legal de se acordar os termos da PLR antes do fim do período a que se refere o acordo, pois o acordo deve incentivar à produtividade e conter regras claras para aferição e não há como incentivar e aferir algo que já foi implantado.

Não há como incentivar à produtividade de algo que já foi produzido.

Portanto, está claro que acordos, com posterior pagamento, firmados após o período em que o incentivo à produtividade e a aferição deveriam ocorrer são na verdade prêmios pagos por liberalidade da empresa, pois estão em desacordo com as finalidades da Lei 10.100/2000.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da recorrente,
nos termos do voto.



Marcelo Oliveira