



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

<b>Processo nº</b>	37284.013005/2004-13
<b>Recurso nº</b>	243.394 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-02.268 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de agosto de 2011
<b>Matéria</b>	CONT. PREV. - NFLD - PLR
<b>Recorrente</b>	CAIXA ECONÔMICA FEDERAL
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/04/2003

**DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.**

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar caracterizada uma das hipóteses do §4º do art. 16, o que não ocorreu nos autos.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. IMUNIDADE QUANTO À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA REMUNERAÇÃO. FINALIDADES DA LEI REGULADORA.**

O benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados tem natureza de imunidade quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração. A norma imunizante e a lei reguladora da imunidade tem como finalidades contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da segurança social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.**

Diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a

empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passa para o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EMPRESAS ESTATAIS. NECESSIDADE DE OBSERVAR DIRETRIZES ESPECÍFICAS FIXADAS PELO PODER EXECUTIVO. DÍVIDA VENCIDA QUE IMPEDE O DESFRUTE DA IMUNIDADE. APROVAÇÃO MINISTERIAL QUE SUPRE A EXIGÊNCIA LEGAL.**

O art. 5º da Lei 11.101/2000 exige que o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados das Estatais obedeça diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. A resolução 10/1995 em seu art. 3º, inciso II, estabeleceu que as empresas estatais estão impedidas de distribuir lucros a seus empregados se existir dívida sua vencida de qualquer natureza ou valor com órgãos da Administração Pública Federal, mesmo que em fase de negociação ou cobrança judicial. Se existe aprovação ministerial da destinação dos lucros, está suprida a exigência legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, nas contribuições relativas ao acordo de 1999, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nas contribuições relativas ao acordo de 2002, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano González Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Marcelo Oliveira acompanhou a votação por suas conclusões. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

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

## Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 35.675.363-8, lavrada em 18/03/2004, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho(GILRAT) e contribuição de terceiros, incidentes sobre pagamentos a títulos de participação nos lucros ou resultados (PLR) em desacordo com a legislação de regência, no período de 09/1999 a 04/2003, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 40.502.836,54, fls. 01.

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

- O acordo de 1999 foi assinado em fevereiro de 2000;
- O acordo de 2002 foi firmado em 23/12/2002;

Além da data da assinatura, segundo a autoridade fiscal, revelou que os programas de metas, resultados e prazos não foram pactuados previamente.

Acrescentou que foi descumprido o art. 5º da Lei 10.101/2000, ou seja, a CEF não seguiu as diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo na Resolução 10/95. A fiscalização constatou que o requisito de não existir dívida vencida de qualquer natureza ou valor foi desobedecido, uma vez que observou existirem vários créditos previdenciários inscritos em dívida ativa e que, portanto, estavam em fase de cobrança judicial.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 23/03/2004, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 80/92, na qual alegou: inexistência de previsão legal expressa quanto a necessidade de acordo anterior ao período de sua vigência, celebração do acordo antes do pagamento da verba a título de PLR, existência de garantia para todas as dívidas vencidas e obediências das regras dos órgãos de controle das estatais.

Na Decisão-Notificação de fls. 99/105, a DRP/Brasília concluiu pela procedência integral do lançamento, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 03/09/2004, fls. 107.

O recurso voluntário, apresentado em 05/10/2004, fls. 111/123, apresentou argumentos que a seguir resumimos.

Sustenta que não há expressa determinação legal de os acordos serem firmados antes do início do exercício a que se ferem.

Os programa de metas e resultados pactuados previamente seriam apenas uma faculdade para as partes negociantes do acordo de PLR e não uma obrigatoriedade advinda da lei.

Argumenta que o que a lei prevê é a necessidade de os resultados serem ajustados antes do pagamento e isso foi feito pela recorrente.

Com relação ao alegado descumprimento do art. 5º da Lei 10.101/2000, aponta que cumpriu as determinações dos órgãos competentes, particularmente do Ministério da Fazenda, Orçamento e Gestão. Ademais, a exigência da resolução 10/95 de que não haja dívida vencida não se aplica ao caso, pois está sendo contestada. Insiste que ao recorrer ao Judiciário contra dívida apontada em Certidão de Dívida Ativa está discutindo a existência da dívida em si e, sendo assim, esta não pode ser considerada vencida.

Aponta que os créditos tributários apontados pela fiscalização como vencidos estão garantidos e foi emitida Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa.

Argumenta que a finalidade da Resolução 10/95 nesse aspecto é impedir que as estatais distribuam lucro antes de honrar suas dívidas. Partindo disso, apela para a razoabilidade, pois se as dívidas estão garantidas não haveria possibilidade de a recorrente deixar de honrar sua dívida caso esta seja tida como devida ao final da discussão judicial.

Conclui afirmando que o Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, órgão executivo vinculado ao Ministério da Fazenda aprovou os acordos. O órgão mencionado não teria aprovado os acordos se entendesse que havia óbice na Resolução 10/95.

As contra-razões apresentadas não inovaram os argumentos já presentes nos autos.

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), diante da divergência sobre o cumprimento do art. 5º da Lei 10.101/2000, determinou a realização de diligências para que fosse apurado junto ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão se houve qualquer deliberação sobre as distribuições de lucros realizadas pela recorrente e que estão em litígio no presente.

Na Informação Fiscal de fls. 1444, a autoridade fiscal relatou que a recorrente foi intimada e não apresentou qualquer autorização do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão relativa ao exercício 1999. Quanto ao exercício 2002, teria apresentado documentos que autorizavam o pagamento, desde que obedecidas a Lei 10101/2000 e a Resolução 10/1995. A autoridade fiscal concluiu insistindo que as determinações normativas não foram atendidas.

Intimada a manifestar-se, a recorrente aponta que sua destinação de lucros de 2002 foi aprovada pelo ofício 1176/PGFN/PGA, de 12/09/2003, fls. 179. Requer a dilação de prazo para apresentar documentos complementares.

A Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões na qual destaca que a exigência da lei é que os débitos sejam impagos, não importa o seu estado atual. A existência de garantia não afasta o óbice estabelecido pela legislação de regência.

Entende a PGFN que o órgão julgador pode sim verificar se os pagamentos atingem os fins da PLR.

Conclui pela manutenção do lançamento nos termos como consta dos autos.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

**Do pedido de produção de provas**

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso III do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar caracterizada algumas das hipóteses do §4º do art. 16, o que não foi demonstrado pela recorrente.

O pedido para produção de provas é, portanto, negado.

**Participação nos lucros e resultados.**

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

*“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabelecem isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.*

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

*“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.*

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

*“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”*

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza

jurídica de imunidade no texto a seguir:

Autenticado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/10

/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 19/09/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 17/10/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006.*

*Disponível em:  
<<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201,§11º, da Constituição Federal”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

*RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

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

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

*RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

*(...)*

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

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos à investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma imunizante e da lei reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “*o legislador vincula a determinado comportamento um consequente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária*” (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/10/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por MAURO JOSE SILVA  
Impresso em 17/10/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

*“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”*

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

*“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.*

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional( art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente

### **Data da assinatura dos acordos**

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, *in verbis*:

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

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

#### *II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da segurança social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em

andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluímos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerada. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transscrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/200 exige regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

A impossibilidade de haver certeza de que o acordado seja cumprido é uma determinação legal que extraímos do trecho da lei que determina que existam "*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*". Se deve haver aferição do que foi acordado é porque não deve o lucro ou resultado estar totalmente configurado no momento da assinatura do instrumento de acordo. Portanto, harmonizando o texto da norma com suas finalidades, concluímos que o instrumento do acordo deve estar assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Tendo concluído que o instrumento de acordo deve ser assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados, podemos indagar se cumpriria a exigência da norma se, por exemplo, a assinatura e o arquivamento ocorresse um dia antes do encerramento do período a que se refiram os lucros ou

resultados. Evidentemente que não, pois estaríamos em situação em tudo similar à assinatura posterior. Os lucros e resultados já estariam, com um alto grau de previsibilidade, consolidados. É preciso que entre a data de assinatura e arquivamento dos acordos e a data de término do período a que se refiram os lucros ou resultados haja um intervalo temporal que tanto permita ao empregado direcionar seus melhores esforços para alcançar o que foi acordado como afaste a possibilidade de ser uma alternativa para a empresa fraudar a solidariedade no financiamento da seguridade social. Como a lei – ou qualquer norma infralegal - não esclarece qual seria o prazo necessário entre tais datas, mas a finalidade da norma exige que o intérprete adote uma posição, utilizaremos como data limite para a assinatura e arquivamento dos instrumentos de acordo o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

É certo que encontramos respeitosas posições mais conservadoras em relação à data de assinatura dos acordos. A Conselheira Ana Maria Bandeira concluiu que os Acordos devem estar assinados antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados, tendo se manifestado no voto condutor do Acórdão 2401-00.276 nos seguintes termos

*"Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.*

*Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado."*

No mesmo sentido temos o Acórdão 2401-00.545 cuja redatora designada foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A despeito dos méritos dos argumentos acima, entendemos que os limites que adotamos passam pelo teste da razoabilidade, pois asseguram que após os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil para que as partes se reúnam - os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão. Além de razoáveis, os limites adotados atendem à finalidade de que haja tempo hábil para negociações de modo contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude -, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações /2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por MAURO JOSE SILVA Autenticado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

No caso em análise, os acordos para os exercícios 1999 e 2002 foram assinados em 22 de fevereiro de 2000 e 23 de dezembro de 2002, respectivamente. Assim, segundo nossa argumentação já apresentada, os acordos não cumpriram o requisito legal de serem ajustados até o fim do terceiro trimestre a que se referiam os resultados. Não tendo tal requisito da lei regulamentadora sido obedecido, impõe-se o afastamento da imunidade e a inclusão dos pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária e demais tributos decorrentes.

### Cumprimento das diretrizes do Poder Executivo para as estatais

O art. 5º da Lei 10.101/2000 determina que as empresas estatais devem observar diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo no caso de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a seus empregados.

A Resolução 10/1995, ao regulamentar a matéria, estabeleceu o seguinte:

*Art. 3º Fica a empresa estatal impedida de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:*

(...)

*II - possuir dívida vencida, de qualquer natureza ou valor, com órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta ou indireta, com fundos criados por Lei ou com empresas estatais, mesmo que em fase de negociação administrativa ou cobrança judicial;*

Assim, a existência de dívida vencida com a Administração Pública Federal, de qualquer natureza, mesmo que em fase de negociação administrativa ou cobrança judicial tornará o eventual pagamento a título de distribuição de lucros em oposição à legislação regulamentadora e, portanto, afastará o benefício da imunidade em questão.

Resta-nos esclarecer se a dívida vencida que houver sido garantida escapa do óbice normativo. Entendemos que a aplicação analógica do 151 do CTN, que trata das hipóteses de suspensão do crédito tributário, não se aplica ao caso, pois a norma regulamentadora quis regular, especificamente, as condições para a distribuição de lucros nas estatais. Não estamos diante de uma situação de exigibilidade do crédito tributário. O que temos em destaque é uma condição estabelecida pelo Poder Executivo para suas estatais. Tal condição pode ser diversa e mais gravosa do que aquela condição de exigibilidade do crédito tributário que consta do art. 151 do CTN, pois evidencia que quis o Poder Executivo estabelecer para suas estatais um comportamento exemplar em relação ao cumprimento de suas dívidas com o próprio poder público federal. Nessa linha, o inciso II do art. 3º da Resolução

10/1995 explicitamente prevê que mesmo se a dívida vencida estiver em cobrança judicial, com ou sem garantia, remanescerá o óbice para a distribuição de lucros a empregados. Ou seja, se a dívida está garantida e sendo discutida judicialmente, ainda assim teremos configurada a situação obstaculizadora que a norma prevê.

Obviamente, que tal análise quando feita pelo próprio ministério responsável deve ser acatada quando da discussão dos requisitos para desfrute da imunidade. No caso do exercício de 2002, temos que o Ministro da Fazenda aprovou a destinação de lucros, então concluímos que as diretrizes do Poder Executivo, exigidas pela lei, estão supridas.

Caso diverso é aquele do exercício 1999, pois para tal ano a recorrente não apresentou provas de que o Poder Executivo fez a análise casuística de sua situação em relação à distribuição de lucros. Isso, portanto, impõe a aplicação da legislação de regência da matéria para ao deslinde do presente. Como existia dívida vencida, o que foi admitido pela própria recorrente, concluímos que o requisito imposto pelo Poder Executivo à recorrente não foi cumprido, o que resulta no afastamento da imunidade para os pagamentos referentes ao exercício de 1999 e a inclusão dos pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária e demais tributos decorrentes.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Não obstante o bom arrazoado trazido pelo douto Conselheiro relator, peço **venia** para discordar do seu posicionamento, pois tenho entendimento no sentido de que a participação nos lucros ou resultados, na forma em que apresentada nos autos, não possui natureza salarial, não podendo, portanto, ser tributada.

2. Conforme narrado pelo relatório fiscal, o débito foi lançado após a análise dos acordos coletivos apresentados pelo contribuinte, sendo que “o primeiro acordo, com vigência no período de 01/01/1999 a 31/12/1999, foi firmado em 22 de fevereiro de 2000; e o segundo acordo, com vigência no período de 01/01/2002 a 31/12/2002, foi firmado em 23/12/2002”. (fl. 24)

3. E apesar da argumentação da fiscalização, considero que os documentos carreados aos autos demonstram que havia efetivamente na empresa um programa de participação nos lucros ou resultados.

4. Além disso, ao contrário do posicionamento firmado pela fiscalização, entendo que, com base nos acordos coletivos de trabalho juntados às fls. 29 a 49, não há como ignorar toda a estrutura montada pela empresa para proteger o segurado, beneficiário do programa, frente a negociação, por intermédio do sindicato da categoria trabalhadora.

5. Importante frisar que a Lei n.º 10.101/00, ao sugerir como critério e condição para o pagamento da PLR a pactuação prévia, deixou evidente, ao fazer constar na redação do dispositivo legal o termo “**podendo**”, que trata-se de uma faculdade e não de uma obrigação a ser observada:

*“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.”*

(...)

*§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:*

(...)

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

6. Seguindo a mesma linha de raciocínio, cumpre ressaltar que a regulamentação normativa é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. E no caso ora em análise não houve qualquer prejuízo aos funcionários da empresa quanto à distribuição dos lucros.

7. Assim, não vejo óbice para que o benefício seja ajustado num exercício e pago no subsequente ou até mesmo pago em uma única parcela. E tal posicionamento pode ser considerado correto, pois é da lógica das atividades negociais entre patrões e empregados que haja certa flexibilidade quanto ao momento exato para a concretização dos acordos.

8. Além disso, a redação da própria lei sugere que preferencialmente seja prévio o acordo, portanto, não se trata de uma obrigatoriedade conforme anteriormente explanado.

9. Inclusive sobre esse ponto, já me pronunciei sobre a matéria no sentido de que não se pode desqualificar o benefício pactuado tão somente com base na data da assinatura dos ACT's, visto que, no caso anotado, o auditor fiscal desconsiderou o programa pelo fato de os acordos terem sido assinados um no ano seguinte e outro ao final do ano de vigência, sem que suas metas tenham sido estabelecidas previamente. (acórdão 2301-00.569)

10. Não bastasse isso, é importante dizer que a empresa tem histórico constante de distribuição de lucros.

11. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos possuem regras para os pagamentos acordadas entre a empresa e os representantes dos segurados empregados, de maneira que houve uma negociação prévia entre as partes.

## **DAS DIRETRIZES DO PODER EXECUTIVO PARA AS ESTATAIS**

12. Além das considerações acima delineadas, vale ressaltar que embora o agente fiscalizador considere que o contribuinte não observou as determinações contidas na Resolução n.º 10/1995, do extinto Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais, conforme determina o art. 5º, da Lei n.º 10.101/2000, tal assertiva não merece prosperar.

13. A Resolução n.º 10/95 estabelece que as empresas estatais estão impedidas de distribuir seus lucros quando possuírem dívidas vencidas, de qualquer natureza ou valor, com órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta ou indireta, *in verbis*:

*"Art. 3º Fica a empresa estatal impedida de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:*

*(...)*

*II - possuir **dívida vencida**, de qualquer natureza ou valor, com órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta ou indireta, com fundos criados por Lei ou com empresas estatais, mesmo que em fase de negociação administrativa ou cobrança judicial;"*

14. Ocorre que a dívida somente pode ser considerada como vencida quando não restarem dúvidas a respeito de sua constituição, posto que, caso haja controvérsia sobre a sua existência, não há que se falar em vencimento.

Autenticado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 14/10

/2011 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 19/09/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assin

ado digitalmente em 19/09/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 17/10/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

15. Assim, se a dívida for “presumivelmente” liquida e certa, enquanto for passível de contestação não se pode tecer considerações a respeito de seu vencimento.

16. Além disso, tenho me posicionado no sentido de que somente haverá débito quando o crédito for devidamente constituído e estiver em fase que possa ser exigido pelo fisco.

17. Dessa forma, para efeito da vedação à distribuição dos lucros não se pode considerar o simples "apontamento" de débitos na contabilidade do contribuinte como empecilho à distribuição de lucros, nos termos do dispositivo legal previdenciário analisado.

18. Vale ressaltar ainda, que, no meu entendimento, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seja qual for a hipótese prevista no art. 151 do CTN, também assegura ao contribuinte o direito de distribuir o seu lucros, dividendos ou bonificações.

19. E conforme assevera a recorrente, os débitos extraídos do sistema PLENUS do próprio INSS (módulo PROC/DIVIDA/CCREDEXT) encontram-se devidamente garantidos, conforme Certidão Positiva de Débito com efeitos de negativa referente aos períodos do pagamento da PLR. E no que se refere ao exercício de 2002, o Ministério da Fazenda aprovou a destinação de lucros, conforme consta à fl. 170.

## CONCLUSÃO

20. Diante do exposto DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos acima alinhavados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes