



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

Processo n° 10680.011851/2007-12
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.560 – 2ª Turma
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente FUNDAÇÃO FORLUMINAS DE SEGURIDADE SOCIAL - FORLUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/12/2005

PAF - RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Incabível tratar, em sede de Recurso Especial de Divergência, de matéria sobre a qual não foi demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS. LEI ESPECÍFICA.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de Participação nos Lucros e Resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à aplicabilidade das regras da Lei nº 10.101, de 2000 e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social, relativas à parte da empresa, RAT e as destinadas a Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e não recolhida na época própria, proveniente de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Em sessão plenária de 09/06/2010, foi julgado o Recurso Voluntário nº 247.463, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.523 (fls. 166 a 172), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/12/2005

SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. Considera-se pagamento, para tal fim, valores recolhidos em relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência da Segunda Turma da CSRF, precedente no Acórdão nº 9202-00.495.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

No caso em que o lançamento é de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre o pagamento de verbas que a empresa não considerava como sendo base de cálculo da contribuição.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, vencida a relatora, em declarar a decadência de parte do período pela regra do artigo 150, §4º do CTN para provimento parcial ao recurso. Os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, ressaltando seus entendimentos pessoais, inclinaram-se à jurisprudência da CSRF no sentido de considerar a existência de pagamento parcial pelo total da folha de salários e não por parcela e, por unanimidade de votos, acolher a preliminar quanto à natureza da lista de responsáveis, nos termos do voto do relator e; no mérito, por unanimidade de votos, em manter os demais valores, nos termos do voto do(a) Relator(a). Apresentará voto vencedor quanto decadência o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes."

O processo foi recebido na PGFN em 15/02/2011 (carimbo aposto à Relação de Movimentação de fls. 174), portanto, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a ciência presumida do Procurador ocorreria em 17/03/2011. Nesta mesma data, o Procurador foi intimado, conforme o Termo de Intimação de fls. 173, e interpôs o Recurso Especial de fls. 176 a 185 (Relação de Movimentação de fls. 175).

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi negado seguimento, conforme Despacho nº 2300-001/2011, de 11/04/2011 (fls. 191 a 193), o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame nº 2300-008R/2011, de 18/05/2011 (fls. 194).

Cientificada em 21/07/2011 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 199), a Contribuinte interpôs, em 05/08/2011 (carimbo aposto às fls. 203) o Recurso Especial de fls. 203 a 224, visando rediscutir a **incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR - Participação nos Lucros e Resultados.**

Ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-189/2012 de 18/04/2012 (fls. 312/313), complementado pelo despacho de 30/01/2017 (e-fls.372/373).

Em seu apelo, a Contribuinte alega:

Da observância dos critérios estabelecidos no art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000 nos acordos coletivos de trabalho celebrados pela Recorrente

- a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 7º, dispõe acerca dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, entre os quais aponta, em seu inciso XI, o seguinte:

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

(...)

XI — a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

- do trecho do dispositivo constitucional acima transcrito observa-se que o legislador constituinte não traça qualquer limitação ao direito do trabalhador em participar dos lucros ou resultados obtidos por determinada empresa ou entidade, pelo contrário, afirma que esta participação é um direito à parte da remuneração do trabalhador, em relação à qual não tem qualquer vínculo;

- a Constituição Federal, ao tratar da participação nos lucros e resultados, faz expressa referência aos trabalhadores, sem qualquer discriminação aos ocupantes de cargos de direção e aos demais trabalhadores não empregados, de onde se infere que restaram garantidos a estes os mesmos direitos;

- no entanto, apesar da clareza da norma constitucional, o legislador ordinário, ao tentar promover a regulamentação deste artigo 7º, XI, da CF/88, ou seja, ao definir os detalhes, os procedimentos e a forma pela qual deveria ocorrer a participação nos resultados de uma empresa, foi além do que previu a Constituição, criando diversas limitações à distribuição dos lucros, determinando critérios para a sua ocorrência, e isto o fez por meio do artigo 2º, da Lei nº 10.101, de 2000;

- diante disso, o que importa trazer à discussão é se as limitações contidas na Lei nº 10.101, de 2000, seriam suficientemente fortes para afastar a natureza jurídica atribuída à vantagem em questão pelo inciso XI, do art. 7º, da Constituição Federal;

- quanto a isso, a fiscalização fazendária vem desconsiderando o comando constitucional (que desvincula da remuneração do trabalhador o pagamento que a ele seja feito a título de Participação nos Lucros e Resultados) nos casos em que não sejam integralmente observados os parâmetros e as condicionantes da Lei nº 10.101, de 2000;

- certamente, a lei em questão não poderia afastar o comando imperativo da norma constitucional, que é claro no sentido de que a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados é desvinculada da remuneração, não podendo ser alcançada por encargos incidentes sobre salários;

- ou seja, está havendo a limitação da eficácia da norma constitucional pelo legislador ordinário, quando é certo que o poder legiferante não poderia, em momento algum, fazê-lo, significando isso dizer que não se poderia inviabilizar a participação nos lucros ou nos resultados a partir de restrições ou limitações ao exercício do direito já assegurado pela Constituição;

- com efeito, não pode a lei ou seu intérprete reduzir o alcance do comando constitucional, de modo que, uma vez demonstrado que a parcela tem natureza de PLR, por força constitucional, não pode ela ser tributada, independentemente do que diz a lei;

- tampouco pode o intérprete exigir o cumprimento de condições não previstas em lei, sob pena de afronta ao texto constitucional e à própria Lei nº 10.101, de 2000;

- no caso concreto, restou demonstrado que os acordos coletivos firmados pela Recorrente atendem aos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, e mesmo que assim não o fosse, a própria norma possibilita a adoção de outros critérios que entende como viabilizadores de tal conhecimento prévio;

- significa dizer que não há impedimento quanto ao estabelecimento de outros critérios, quando negociados, e muito menos que haja imposição de adoção daqueles nela previstos;

- é o que destaca o Acórdão nº 9202-00.503, ao consignar que a Lei nº 10.101, de 2000, "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 § 10, do art. 2º da Lei nº 10.101/00, apenas o autoriza ou sugere";

- ao invés disso, a Fiscalização desconsiderou que a previsão contida no § 1º, do referido artigo 2º, tem como objetivo, imediato e ontológico, não impedir a concessão da vantagem constitucionalmente reconhecida, e muito menos alterar sua natureza jurídica, porém assegurar ao trabalhador o conhecimento prévio do que poderia exigir do empregador a título da participação nos resultados;

- resta claro, portanto, que a autuação promovida, por si só, é contrária aos interesses sociais, constituindo verdadeiro desincentivo à concessão de benefícios aos segurados da previdência oficial e mitiga os desígnios assistenciais intrínsecos à Constituição Federal de 1988;

- partindo-se do pressuposto inarredável de que a Lei nº 10.101, de 2000, não impõe à partes os critérios e metas nela previstos, devendo prevalecer a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados (é o que deixam expresso os acordos paradigmas apresentados), importante destacar os critérios de definição previstos no caso concreto para o pagamento da participação nos lucros;

- com efeito, por se tratar de Entidade Fechada de Previdência Complementar, devem ser analisadas com cautela as particularidades da Recorrente porquanto, de maneira diversa das demais empresas, possui metas atuariais que se dão da maneira estabelecida para os Fundos de Pensão;

- sinteticamente, importa esclarecer que as Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC), cujo objeto social é a complementação, por meio de uma ação subsidiária, dos programas previdenciários oficiais aos seus funcionários e de suas patrocinadoras, não possuem finalidade lucrativa;

- veja-se que as Entidades possuem basicamente duas fontes de receitas: as contribuições dos participantes e patrocinadora(s) e os resultados positivos das aplicações financeiras, operações imobiliárias e no mercado de capitais;

- por meio da aplicação desses recursos, a EFPC consegue cumprir as obrigações contraídas perante seus participantes, especificamente relacionadas com o pagamento futuro de benefícios de caráter previdenciário;

- ou seja, a coleta de contribuições e, especialmente, os resultados das aplicações financeiras e operações em mercado de capitais é que garantem a constituição de provisões e reservas técnicas - destinadas ao pagamento dos benefícios - e o gerenciamento da entidade, dentro dos moldes e limites determinados pela Secretaria de Previdência-Complementar, órgão vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social;

- ressalte-se que a Recorrente não persegue e muito menos auferir lucros, na medida em que destina a totalidade de suas receitas ao pagamento de benefícios a seus associados;

- assim, para que seja possível garantir o cumprimento dos compromissos futuros das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, é necessário estabelecer uma meta atuarial que será definida pela taxa de juros mais o índice de correção eleito pelo atuário e patrocinadora(s) da Entidade;

- trata-se de uma meta de rentabilidade mínima que deve ser fixada anualmente pela Entidade para correção dos seus ativos, sem a qual não seria possível reverter os valores pagos pelos participantes em futuras aposentadorias e pensões devidamente corrigidas;

- a meta atuarial deve ser observada pela Entidade e os investimentos por ela realizados jamais devem render menos do que a meta estabelecida; caso o rendimento seja superior, é atingida a meta atuarial;

- por não se tratar de uma meta aleatória, já que possui contornos previamente estabelecidos, não há razão para se exigir da Recorrente o estabelecimento de metas outras, na medida em que a atuarial já estabelece objetivos e critérios que devem ser observados dentro do exercício fiscal;

- por outro lado, a verificação do sucesso no atingimento das metas atuariais é constante nas entidades fechadas de previdência complementar, que dependem diretamente desta análise para a manutenção da saúde de suas reservas matemáticas;

- ou seja, no caso das entidades fechadas de previdência complementar, a participação nos resultados estará vinculada ao que determina sua própria norma de regência: atingir, como deve ser, as metas atuariais fixadas;

- de fato, como determina o Acórdão nº 2301-00.547, "*é próprio da organização da empresa poder conciliar o pagamento do benefício aos seus objetivos*", inclusive porque a Lei nº 10.101, de 2000, possibilita que a condição para a participação seja apenas o resultado percebido por determinada empresa; - demonstrada a existência dos acordos coletivos, não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa;

- repita-se que os critérios estabelecidos pela lei visam apenas assegurar que a empresa não venha a se esquivar de distribuir lucros ou resultados aos seus trabalhadores;

- não se pode aceitar que uma avaliação pessoal e subjetiva do intérprete se contraponha à vontade das partes externadas no instrumento de negociação coletiva;

- todos os requisitos de validade dos Acordos Coletivos de Trabalho estavam presentes, sendo que a titularidade e a legitimidade do sindicato para atuação na defesa dos direitos e interesse coletivos estão positivados no art. 8º, inciso III, da Constituição Federal;

- ao Sindicato é atribuído o papel constitucional da vigilância e não à Fiscalização da Receita Federal;

- noutro turno, não há omissão quanto ao que o trabalhador receberá a título de participação nos lucros nem quanto à forma com que se dará essa participação;

- portanto, é patente a necessidade de desconstituição do crédito exigido, uma vez que, ao distribuir a PR aos seus ocupantes de cargos diretivos, a Recorrente o fez à luz do disposto no artigo 7º, XI da, CF/88;

- ao final, alega o v. acórdão recorrido que a participação nos resultados para os diretores não empregados afronta a Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe que a "empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados";

- tal assertiva implica em flagrante ofensa ao texto da Carta Magna, já que norma infraconstitucional veio limitar garantia constitucionalmente prevista a todos os trabalhadores (empregados ou não);

- para melhor elucidação desta questão, importa transcrever, mais uma vez, o disposto na Carta Constitucional:

*"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;" (destaque nosso)

- conforme se verifica na norma retro transcrita, a Constituição Federal, ao tratar da participação nos lucros e resultados, faz expressa referência aos trabalhadores, porém sem fazer qualquer discriminação aos ocupantes de cargos de direção e aos demais trabalhadores não empregados, de onde se infere que restaram garantidos a estes os mesmos direitos;

- ou seja, a Carta Magna não vinculou o direito de receber a participação nos lucros e resultados à relação de emprego;

- nesse caso, o direito dos ocupantes de cargos diretivos em perceber a participação nos resultados poderia vir a ser regulado por uma norma superveniente para tratar sobre a sua extensão, mas em hipótese alguma poderia ser banido;

- a fim de corroborar o ora afirmado, a melhor jurisprudência pátria é unânime no sentido de que a norma disposta no inciso XI, do artigo 7º, da Constituição Federal é de eficácia plena, com efeitos no ordenamento jurídico mesmo antes do advento da MP nº 794, com as modificações trazida pela Lei no 10.101, de 2000 (cita jurisprudência);

- há que se destacar, ainda, que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, elege como fonte de custeio da Seguridade Social as contribuições sociais: *"I dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro"*;

- a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, alterou este conceito, determinando a uniformização da tributação dos trabalhadores empregados e autônomos, confira-se:

"Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta; nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Alterado pela EC 20-1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)"

- observe-se, portanto, que o salário-de-contribuição passou a ter um conceito único, conforme claramente consta da Lei 8.212, de 1991, sendo assim a base de cálculo da contribuição sob análise é a mesma para os empregados e contribuintes individuais;

- significa dizer que as mesmas parcelas que não compõem a base de cálculo dos empregados, como é o caso da participação nos lucros ou resultados, também não poderão compor a base de cálculo dos segurados contribuintes individuais, dentre os quais se inserem os diretores da entidade Recorrente, sob pena de ofensa ao texto constitucional;

- finalmente, cumpre salientar que a Lei 6.404, de 1976, dispõe exclusivamente sobre as sociedades por ações, dentre as quais não se insere a Recorrente, entidade fechada de previdência complementa;

- no presente caso, a relação entre os diretores e a Recorrente encontra-se regulada apenas pela Lei Complementar nº 109, de 2001, que em momento algum restringe o pagamento da participação nos resultados aos diretores que integram a entidade;

- pelo exposto, uma vez que se está diante da impossibilidade de limitar direito constitucionalmente garantido por meio de norma infraconstitucional, tem-se que o direito dos trabalhadores, dentre eles incluídos os ocupantes de cargos de direção, não está vinculado à natureza jurídica da relação que mantêm com a Recorrente.

Ao final, a Contribuinte pede que seja admitido e provido o recurso, cancelando-se o lançamento.

O processo foi recebido na PGFN em 08/05/2012 (carimbo aposto à Relação de Movimentação de fls. 314) e, em 17/05/2012, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 316 a 321 (Relação de Movimentação de fls.315).

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional alega:

- o cerne da questão posta em debate atine à possibilidade de a verba denominada pelo contribuinte como participação nos lucros e resultados pago em desconformidade com a lei integrar ou não o salário de contribuição para fins de cobrança de exações destinadas à Seguridade Social;

- a resolução da contenda perpassa pelo exame da legislação de regência, sendo certo afirmar que a conclusão a que chegou a Turma recorrida no bojo do Acórdão nº 2301-01.523 mostra-se harmônica com a melhor aplicação do direito à espécie;

- a seguir traz-se à colação os normativos que interessam ao deslinde dos fatos:

Constituição Federal

"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;"

Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

§ 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;"

Lei 10.101/2000:

"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.

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".

- cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de perquirir-se se a Contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário de contribuição a verba relativa a participação no resultado;

- nos autos encontram-se radicados acordos coletivos firmados entre a Recorrente e os seus empregados, contudo não cuidou a Contribuinte de efetivamente fazer constar nesses ajustes, regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas da participação dos empregados nos lucros da empresa; não existem, nesses acordos, metas e critérios de aferição previamente estabelecidos;

- em verdade, o pagamento da denominada "participação nos lucros" pelo contribuinte não mantém conexão com o esforço laboral ou resultado do trabalho dos empregados, trata-se de distribuição de verbas, balizada, quando muito, pelo salário base do empregado, sem relação alguma com metas e resultados;

- em outros termos, caso concedida a vantagem pecuniária, cujo implemento depende de condição obscura, é ela distribuída de maneira indiscriminada a todos os empregados, sendo impossível saber a quanto cada um teria direito;

- o formato da verba em comento retrata nitidamente seu caráter de complemento salarial;

- diante dos elementos sob exame, é indiscutível que houve vulneração do §1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, em face da patente ausência de clareza e objetividade relativa à fixação dos direitos substanciais da participação e das regras adjetivas;

- vale anotar, 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. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, haja vista que a verba apontada pelo contribuinte como "participação nos resultados" configura, de fato, verba salarial, por revestir-se de todos os seus caracteres;

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

- pelas razões expostas, conclui-se que o pagamento a título de participação nos lucros efetuado pela recorrente não obedeceu as disposições da Lei nº 10.101, de 2000;

- nessa esteira, cumpre registrar que a classificação de determinada verba como "participação nos resultados" exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais;

- no caso em estudo, restou demasiadamente demonstrado que a participação no lucro foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição;

- o próprio art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos;

Ao Final, a Fazenda Nacional requer seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte, com a manutenção da decisão recorrida.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

De plano, releva notar que a demonstração da divergência jurisprudencial, conforme o Despachos de Admissibilidade de fls. 364 a 367, complementado pelo de fls. 372 a 373, limitou-se à questão da relativização dos critérios da Lei nº 10.101, de 2000, no que tange à caracterização de pagamentos como PLR - Participação nos Lucros e Resultados, em face do acordo firmado entre a empresa e seus empregados.

Quanto à possibilidade de extensão da PLR aos diretores não empregados, bem como em relação aos aspectos específicos dos pagamentos objeto da autuação, não houve demonstração de divergência jurisprudencial, uma vez que nenhum dos trechos dos paradigmas colacionados pela Recorrente tratou desses temas. Ademais, relativamente à sistemática de pagamento adotada pela Contribuinte, o único argumento trazido em sede recursal foi o fato de tratar-se de entidade de previdência privada complementar fechada, porém repita-se que nenhum dos trechos dos paradigmas reproduzidos no recurso tratou dessa questão.

Assim, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas na parte em que trata da validade da Lei nº 10.101, de 2000, como instrumento de regulamentação da PLR - Participação nos Lucros e Resultados.

A Constituição Federal assim estabelece:

"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;" (grifei)

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina:

"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."

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, requer o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação de metas e resultados. Entretanto, no presente caso, o próprio voto condutor do acórdão recorrido, ao especificar os fundamentos da autuação, assim registra:

"Segundo a autoridade lançadora, os acordos prevêem a distribuição de verbas pré-fixadas, sendo uma parte distribuída de forma linear e outra proporcional ao salário base de cada empregado, além de outra verba extraordinária, esta também de forma proporcional aos salários base dos empregados, às vezes estipuladas em quantidade de salários conforme ocorreu com o pactuado no último acordo, independente de qualquer meta, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos resultados".

De fato, pelas cláusulas transcritas no Relatório Fiscal observa-se que os Acordos Coletivos firmados pela empresa não estabelecem metas ou critérios de aferição.

Portanto, as Convenções Coletivas apresentadas demonstram que o programa de PLR da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da

matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

(...)

Segundo afirma a autoridade julgadora de primeira instância, e não negado pela recorrente em sua peça recursal, os acordos apresentados contemplam ainda outras participações, denominadas "distribuição adicional e complementar" ou "participação extraordinária pelos resultados" que correspondem a percentuais do salário base dos empregados, com a garantia de um valor mínimo para cada um também pagas sem o estabelecimento de metas."

Destarte, constata-se que os pagamentos efetuados pela Contribuinte a seus empregados não se revestiram das características necessárias a serem admitidos como PLR - Participação nos Lucros e Resultados, constituindo-se, sim, em gratificações ajustadas, desvinculadas de metas ou de resultados.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas na parte em que trata da validade da Lei nº 10.101, de 2000 e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo