



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

Processo n° 11052.001329/2010-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.063 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LOG-IN - LOGÍSTICA INTERMODAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00. DESCUMPRIMENTO. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INFORMAÇÃO EM GFIP. NECESSIDADE

O descumprimento de qualquer dos requisitos da Lei nº 10.101/00, em razão de seu caráter de norma isentiva, atrai a incidência das contribuições sociais aos valores pagos a título de PLR, devendo tais valores serem informados em GFIP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 23/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 12ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I que manteve, parcialmente, o lançamento tributário relativo ao descumprimento de obrigação acessória, por parte do sujeito passivo, de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém o Debcad 37.271.507-5, devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 57.271,60 em valores consolidados em dezembro de 2010.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de janeiro a dezembro de 2007, ocorreu em 17 de dezembro de 2010, conforme se verifica às folhas 03.

Em 14 de janeiro de 2011, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls. 53). Em 13 de agosto de 2013, a 12ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 12-58.485 (fls. 108), de forma unânime, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 17/12/2010

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. OMISSÃO DE FATO GERADOR. PLR. LEI ESPECÍFICA. DESCUMPRIMENTO. REMUNERAÇÃO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

Constitui descumprimento de obrigação acessória apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

É exigível a declaração da remuneração paga aos empregados e contribuintes individuais a título de PLR, mas em desacordo com a lei específica, portanto, integrante do salário de contribuição.

É inexigível a declaração dos valores relativos ao fornecimento de alimentação in natura, por se tratar de verba desprovida de natureza salarial, consoante entendimento pacificado no STJ, e de observância obrigatória, pela administração fazendária, a partir do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário

Mantido em Parte

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 110):

" Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.274.5075) lavrado contra a Impugnante em virtude de a mesma ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, referentes

às remunerações pagas aos segurados, relativas às competências 01 a 03 e 11/2007, o que caracteriza a infração prevista no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, c/c o artigo 225, inciso IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

2. Em decorrência da infração verificada pela fiscalização, foi aplicada a multa de R\$ 57.271,60, com fundamento nos art. 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91 e artigo 284, II e art. 373, do Regulamento da Previdência Social, cujo valor foi atualizado pela Portaria MPS/MF nº 333, de 29/06/10.

3. Nos relatórios fiscais de fls. 27/49 a fiscalização informou que:

3.1. A Autuada deixou de informar nas GFIP das competências 01 a 03/2007 e 11/2007, os valores pagos aos segurados, a título de participação nos lucros e alimentação; 3.2. Realizou a comparação das multas em função das alterações implementadas pela lei nº 11.941/09 e em respeito ao disposto no artigo 106, II, "c", do CTN, de maneira que restou mais benéfica a regra anterior, do artigo 32, § 5º da lei nº 8.212/91, conforme explicitado às fls. 42/44, para as competências 01 a 03/2007 e 11/2007.

4. A Impugnante apresentou a defesa, de fls. 53/64, com idêntico teor da apresentada para os AI nº 37.274.5083 e 37.274.5091, mencionando que se tratavam de verbas não remuneratórias, razão pela qual entendeu que não seria exigível a declaração em GFIP.

5. É o relatório."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 18 de agosto de 2014, por meio de acesso ao seu domicílio tributário eletrônico, consoante se observa pelo despacho de folhas 115, o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls. 118) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso interposto, passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Segundo a Recorrente, ao indeferir o pedido de perícia, formulado em sua impugnação ao lançamento, a decisão de piso cerceou seu direito de defesa (fls. 120):

"Ocorre que, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, a realização da perícia era indispensável para a demonstração de que a Suplicante não efetuou pagamentos, a título de PLR, aos seus empregados, em intervalos inferiores a seis meses.

Inclusive, a própria fundamentação do acórdão consignou que a Suplicante não teria logrado êxito em comprovar a suas alegações referentes à periodicidade dos pagamentos realizados - o que, registre-se, seria feito através da prova indeferida. Senão, veja-se excerto extraído do julgado:

*"A lei não é expressa em afirmar que o limite máximo das parcelas deve ser perquerida individualmente, mas, ainda que assim se admitisse, **a Impugnante não provou sua alegação, conforme impõe o artigo 16, III do Decreto n° 70.235/82**" (fl. 04 do acórdão - destacamos).*

*Por sua vez, somente mediante a realização de perícia contábil poder-se-ia confirmar, ou não, a alegação da ora Recorrente, uma vez que, do exame dos lançamentos nos livros próprios, e dos demais controles financeiros e contábeis seria possível identificar **a qual período/ano-base** se relacionam os pagamentos e **quais os segurados** que, eventualmente, perceberam a PLR nos três meses do ano de 2007.*

A elucidação destes dados respaldaria a alegação de inexistência de pagamentos em desacordo com a periodicidade legal, uma vez que (a) dentre as parcelas pagas, em 2007, havia a PLR de 2006 (de modo que, por se tratarem de períodos de apuração distintos, inexistente, quanto a PLR de 2007, mais de dois pagamentos no ano), nos termos do Termo de Acordo firmado com o sindicato, bem como que (ii), a despeito de terem ocorrido três pagamentos, não há, dentre eles, situação na qual um mesmo beneficiário tenha percebido a verba nas três ocasiões, justificando-se um terceiro pagamento diante de circunstâncias específicas (v. g., profissionais desligados no curso do ano de 2006).

Não se trata, outrossim, sequer de prova meramente documental, pois tais evidências dependeriam de um exame técnico da contabilidade e controles financeiros da empresa, sobretudo quanto a vinculação do gasto a um dado período de apuração.

Sendo, portanto, essencial a realização da perícia para a comprovação das alegações da Recorrente, e tratando-se do meio probatório apto a tal mister, era e rigor o deferimento da prova pericial pleiteada, e sua negativa, data vênua, constitui inequívoco cerceamento do seu direito de defesa, caracterizando ofensa ao artigo 5º, inciso LV, da CR/88, bem como ao artigo 2º da Lei n.º 9.784/99"

Não verifico a nulidade apontada. Cabe razão ao julgador de piso no tocante ao indeferimento do pedido de perícia.

Recordemos que a decisão recorrida (fls. 110), quando da análise da questão remete ao processo 11052.001326/2010-45, do qual consta (fls. 150 do mencionado processo):

"19. A realização de perícia somente se justifica diante da necessidade de se obter parecer especializado sobre questões específicas, imprescindíveis ao deslinde do processo. No presente caso, as questões enfrentadas dispensam a realização de perícia, o que se pode verificar pelos quesitos apresentados pela Impugnante, bastando para tanto, que exhibisse os documentos e esclarecimentos requeridos pela autoridade fiscal, ou juntasse o acervo probatório aos autos para análise do julgador, portanto, indefiro o pedido."

Segundo a decisão recorrida, o indeferimento do pedido de perícia decorre de sua desnecessidade, uma vez que não se trata de questões específicas que exijam parecer especializado. Há que se concordar.

Alega a Recorrente a necessidade de produção de prova pericial como meio de prova de que os pagamentos a título de PLR, em mais de duas vezes ao ano, não foram realizados aos mesmos segurados, e sim, a segurados distintos, uma vez que foram pagos a grupos diversos de empregados a cada vez.

Ora, a comprovação de tal fato se dá com simples planilha extraída da contabilidade da empresa e cotejada com a folha de pagamento. Não se pode anuir com a necessidade de um parecer de um profissional especialista para tal comprovação.

Não obstante o exposto, é mister não olvidar que o deferimento de prova pericial está disciplinado no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo tributário. Recordemos sua dicção:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Não foram observadas do ponto de vista material, pela Recorrente, tais exigências. Embora tenha havido a indicação do profissional, verifica-se que a qualificação do mesmo não é compatível com uma perícia contábil, o que demonstra a logicidade dos argumentos acima expostos, no sentido da desnecessidade de tal prova pericial, posto que - segundo o próprio apelante - tal perícia pode ser realizada por alguém que não possui formação profissional específica.

Logo, não se pode deferir a perícia requerida.

Preliminar de cerceamento de defesa rejeitada.

DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE FATOS GERADORES

Segundo o apelo, não houve descumprimento da obrigação de informação em GFIP, posto que não há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, uma vez que houve observância dos requisitos legais. Vejamos seus argumentos (fls. 122)

"Cabe insistir, em primeiro lugar, que não prevalece a assertiva do r.aresto no sentido de que, mesmo admitidas suas justificativas a respeito da efetivação de pagamentos em suposto desacordo com a periodicidade legal, não teria a Recorrente delas feito prova, haja vista que tal ausência deve ser imputado à ilegítima recusa do órgão julgador em determinar a realização de prova pericial contábil, único meio, repita-se, de se elucidar as questões fáticas sumarizadas no item 8 (oito) do presente recurso.

Neste sentido, e ante a premissa de que acabará sendo oportunizada à Recorrente a realização da perícia outrora requerida, os fatos que através dela serão confirmados afastam a pretendida classificação da verba paga como forma de remuneração estratégica, e não autêntica distribuição de lucros e resultados, prevista no artigo 7º, inciso XI, da CR/88.

*Com efeito, em que pese tenham ocorrido três pagamentos, no próprio ano de 2007, e em intervalo inferior a seis meses, o sentido óbvio da vedação contida no artigo 3º, § 2º, da Lei n.º 10.101, é o de vedar seja o segurado beneficiado pelo pagamento de PLR **por mais de duas vezes, ao ano, e em intervalo - inferior a seis meses - que indique prenúncio de habitualidade.***

*Circunstâncias estas que, portanto, tem de ser analisadas sob o ponto de vista **de cada beneficiário**, e não de maneira genérica, como o fez a fiscalização e a r. DRJ.*

*E, in casu, como já adiantado, **não houve pagamento da PLR a um mesmo empregado em mais de duas vezes no ano, ou em periodicidade inferior a seis meses, entre cada pagamento.***

Repita-se, a principal causa de ter havido pagamentos em três meses distintos durante o primeiro semestre de 2007 refere-se à circunstância de que em cada um desses meses terem sido contemplados grupos distintos de empregados, classificados de acordo com o cargo exercido na empresa.

Ademais, outros elementos também justificam a circunstância de terem sido efetuados pagamentos nos três primeiros meses de 2007, tais como (i): ter havido o pagamento da própria PLR, relativa a 2006, cuja data prevista é fevereiro de 2007, nos termos do Termo de Acordo firmado com o sindicato e (ii) ter havido o creditamento da PLR a beneficiários diversos dos anteriormente contemplados (v. g., profissionais desligados no curso do ano de 2006).

Naturalmente, dentro da liberalidade de negociação entre empresas, empregados e Sindicatos, não há nenhum empecilho em estipular regras de pagamento da PLR que, atendendo ao

objetivo do legislador, *segreguem os pagamentos a tal título durante o exercício fiscal sem que um mesmo segurado seja contemplado repetidas vezes.*

(...)

Por fim, ainda que tenha sido desrespeitado o limite individual de pagamento, previsto no Termo de Acordo celebrado para este fim, é lícito concluir que o atendimento a este limite não consiste requisito essencial para a configuração, ou não, da PLR, até porque sequer prevista a necessidade de um teto de pagamento na Lei n.º 10.101/00.

Em rigor, as normas estipuladas no acordo, caso descumpridas, ensejam eventual responsabilidade entre as partes, mas não têm o condão de desnaturar a natureza dos pagamentos realizados, pois se cuida de regra acessória, estipulada dentro da esfera de liberdade do empregador e de seus empregados. Portanto, o seu adimplemento, ou não, afeta tão somente o montante a ser distribuído e a forma de participação dos empregados, mas não o seu caráter desvinculado da remuneração.

(...)

Ademais, o não atendimento ao supracitado limite de pagamento, quando muito, implicaria com que a incidência fiscal recaísse, apenas, sobre a parcela paga em patamar superior a tal limite, posto que o valor restante, creditado que foi em conformidade com as regras contratuais (i.é., dentro do limite), está em perfeita sintonia com os requisitos legais e contratuais

Naturalmente, não se pode emprestar um mesmo tratamento jurídico à parcela paga em atendimento a este limite e àquela que o supera.

Caso contrário, estar-se-ia afrontando o citado princípio da razoabilidade, haja vista que a consequência jurídica pretendida (desconsideração de todo o crédito como PLR) é desproporcional à sua causa (desconformidade parcial do pagamento, em relação à parcela que superou o limite)."

(negritos e sublinhados concomitantes são meus)

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde* 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar

determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, 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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º;

Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura,

prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção *“introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”* (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados *“quando paga ou creditada de acordo com lei específica”* não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o

cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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 paritária 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 ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

(grifamos)"

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação**

expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Recordemos a acusação fiscal, no ponto em questão (fls. 39):

*"A contabilização da Participação nos Resultados foi realizada através da conta 353012006 - "Remuneração variável participação no resultado" sob a qual foi solicitado através de intimação "Explicação por escrito assinada pelo responsável legal a respeito da conta 353012006 Remuneração variável - participação no resultado, ao que se refere, como funciona e os beneficiários com valores recebidos/creditados por data" que foi parcialmente atendida com a seguinte informação prestada pelo representante da empresa Sr. Enio de Carvalho em 01/10/2010 "As contas 353012003 e 353012006 pertencem ao Grupamento de Despesas Gastos com o Pessoal, do Plano de Contas da Companhia, e tem por função o registro contábil das despesas com pessoal oriundas de adicionais por acordo..." **Ocorre que foram lançados valores nesta conta nos meses 01/2007, 02/2007 e 03/2007, em periodicidade superior ao que determina a Lei 10.101 em seu art. 3.º § 2.º que veda expressamente o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.***

*Além disso, o "Termo de Acordo sobre a Participação nos Resultados" deter parágrafo 4º da cláusula A- que o valor máximo a ser pago a cada empregado a título de Participação nos Resultados será limitado a 6 (seis) salários base, **o que foi desrespeitado conforme demonstra abaixo,alguns pagamentos que foram informados pelo contribuinte, conforme anexo V"***

(destaques não constam do relatório fiscal).

Não assiste razão ao Recorrente.

Como visto em nosso esforço teórico, ao descumprir o acordo firmado entre as partes, ajuste este que contou com a anuência sindical, e efetuar pagamento de valores superiores ao acordado, a Recorrente contrariou preceito da norma isentiva, atraindo, forçosamente, a incidência tributária.

Contrariou, uma vez mais, ao pagar em mais de duas vezes no mesmo ano civil, valores a título de PLR.

Nem se diga que tais pagamentos não foram realizados aos mesmos segurados, posto que tal argumentação não veio acompanhada das necessárias provas.

Forçoso recordar que esses mesmos argumentos não foram comprovados na impugnação, sendo motivo determinante para a manutenção do lançamento pelo julgador de primeira instância.

Ora, caso tais alegações fossem comprováveis, bastaria, ao contribuinte diligente, elaborar planilha, com lastro em sua folha de pagamento e registro contábeis, que demonstrassem tal situação.

Ao reverso, preferiu a Recorrente arguir cerceamento de defesa pelo indeferimento de produção de prova pericial, o que examinamos acima.

Mister realçar que no tocante ao pagamento acima dos valores estipulados, a única alegação recursal - de que não há na Lei nº 10.101/00, tal óbice - ofende comando explícito de norma isentiva, o que atrai, infalivelmente, a incidência tributária e portanto o dever de informar em GFIP os valores pagos aos segurados.

Portanto, não merece reparo a decisão de piso.

Diante do exposto, forçoso negar provimento ao recurso nessa parte.

Nada mais havendo no recurso voluntário, o que demonstra a concordância da Recorrente com os demais pontos do acórdão de impugnação, passo a conclusão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a decisão de primeiro grau em sua inteireza.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator