



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.731699/2011-98
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.515 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. COMISSÃO DE EMPREGADOS. AUSÊNCIA/RECURSA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO.

A Lei 10.101/00 possui como objetivo defender os interesses dos empregados no que tange a negociação do plano de PLR.

A exigência de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, devendo ser reconhecida a validade de acordo celebrado entre empresa e comissão eleita pelos empregados nos casos onde o pagamento favorecer ao trabalhador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do recurso especial do contribuinte. No mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, acordam em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso e Mário Pereira de Pinho Filho, que negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou intenção em fazer declaração de voto o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo para exigência de Contribuições Sociais a cargo da empresa, destinadas ao Regime Geral de Previdência Social e creditadas ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, bem como das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos e das multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias previstas na Lei nº 8.212/91.

O lançamento envolve a cobrança da contribuição incidente sobre valores pagos pela empresa aos seus empregados e os quais foram classificados como remuneração pelo autoridade fiscal.

Após o trâmite processual, e desistência parcial do recurso em razão da adesão à programa de parcelamento de débitos, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário. O Colegiado, na ocasião, excluiu do lançamento os valores referentes aos levantamentos M2 e M9, concluindo pelo atendimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00 no que tange ao pagamento desta PLR, pois os valores das parcelas excedentes correspondiam a meros acertos, **entretanto manteve o lançamento relativo aos levantamentos N1 e N2, diante da ausência de participação do sindicato nas discussões da respectiva PLR paga.**

O acórdão 2301-006.518 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. COMISSÃO PARITÁRIA. PARTICIPAÇÃO DO REPRESENTANTE DO SINDICATO.

É obrigatória a participação de representante sindical da base territorial dos trabalhadores na negociação que resulte no acordo para pagamento de participação nos lucros ou resultados. A convalidação, pelo sindicato, do acordo implementado e a participação do sindicato em outros acordos da mesma natureza mas de diferentes estabelecimentos ou períodos não suprem o requisito legal.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional manifestou pela não interposição de recurso.

Ato contínuo o Contribuinte apresentou Recurso Especial o qual foi admitido em relação a duas matérias: **i)** participação de representante sindical na negociação do acordo de PLR dos empregados (acórdão paradigma nº 9101-003.114) e **ii)** extensão dos efeitos dos acordos de PLR assinados em outra base territorial) (acórdão paradigma nº 9202-02.079). Defende o Contribuinte ter havido o cumprimento dos requisitos do art. 28, §9º, 'j' da Lei nº

8.212/91 c/c Lei nº 10.101/00, pois além da demonstração da anuência e concordância posterior do novo sindicato da base territorial em relação à PLR paga, o programa em questão possui as mesmas regras daquelas aprovadas pelos sindicatos de base territorial diversa.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso interposto, embora possuam dois vieses, devolve a este Colegiado uma única discussão: qual a melhor interpretação a ser dada ao art. 28, §9º, alínea 'j' da Lei nº 8.212/91 e art. 2º, caput, inciso I da Lei nº 10.101/00, em relação aos valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e resultados segundo regras fixadas sem a participação prévia do sindicato da respectiva base territorial.

Segundo exposto ao longo do processo, originalmente o sindicato se recusou a participar da negociação e logo após foi extinto, tendo sido substituído por nova entidade de classe. Embora demonstrado que o novo sindicato anuiu posteriormente com as cláusulas fixadas pela empresa e comissão de empregados e que os valores pagos seguiram as mesma regras fixadas com sindicatos da mesma categoria em base territoriais diversas, concluiu o Colegiado recorrido pela manutenção desta parte do lançamento, e o fez sob a seguinte fundamentação:

Quanto à participação sindical (levantamentos N1 e N2), o recorrente alegou que o sindicato da base territorial da unidade de Porto Alegre, Sindiquímica, teria sido chamado a participar das negociações, mas não teria comparecido. Também alegou que os acordos eram idênticos aos de anos anteriores e a de outras unidades da empresa, nas quais teria havido participação sindical na celebração do instrumento. Informou, ainda, que, em 2011, novo sindicato assumiu a base territorial e teria aquiescido os acordos relativos a 2007 e 2008. Sustentou que a finalidade da participação sindical seria tutelar os interesses dos trabalhadores, mas a ausência de participação não seria suficiente para descaracterizar juridicamente a verba paga que, por ser desvinculada da remuneração, estaria fora do campo de incidência de contribuições previdenciárias. Alegou, finalmente, que os acordos continham metas, índices e critérios estabelecidos, consoante as disposições legais.

...

Quanto à participação sindical, **quis, o legislador, que o representante do sindicato acompanhasse a negociação que resultaria no acordo para pagamento da PLR. Essa é a inteligência do art. 2º e seus incisos. Significa dizer que essa participação só pode ser prévia à celebração do acordo.** Portanto, entendendo que a anuência e concordância do novo sindicato, ocorrida após a implantação do acordo, não é suficiente para suprir o requisito legal que determina a participação na fase preliminar, quando o acordo ainda está sob negociação. O mesmo raciocínio se aplica aos argumentos, trazidos pela recorrente, de que acordos de outros estabelecimentos ou de outros períodos, para os quais teria havido a participação sindical, supririam a deficiência apontada pela Autoridade Lançadora, isso porque ainda assim permaneceria a questão central, que é a ausência do representante sindical durante a negociação específica daquele estabelecimento e naquele período.

Pois bem, o direito do trabalhador à participação nos lucros e resultados da empresa está previsto no art. 7º, XI da Constituição Federal o qual expressamente afasta tais verbas do conceito de remuneração, condicionando, no entanto, tal classificação aos requisitos de lei específica:

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;

Provocado a se manifestar sobre o citado dispositivo legal e seus efeitos sobre a Lei nº 8.212/91, o Supremo Tribunal Federal, no acórdão proferido no Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 393.764-2/RS, concluiu que o citado art. 7º, inciso XI seria norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego somente a partir da Medida Provisória (MP) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, convertida posteriormente na Lei nº 10.101/00, passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição nos termos do art. 28, §9º, j da Lei nº 8.212/91.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tanto é assim que a Lei 10.101/00, nos dizeres de Alessandro Mendes Cardoso (2017: Estudos de Custeio Previdenciário, p. 22), *"foi bastante sucinta ao regulamentar a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), no claro intuito de permitir que as partes, respeitados certos parâmetros, tenham liberdade de definir o plano mais compatível com sua realidade e os seus interesses"*.

Vale destacar que essa liberdade negocial foi reconhecida com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), pela Reforma Trabalhista feita pela Lei nº 13.467/17, valendo citar a redação do art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, partindo-se da premissa de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado, somente nos casos em que restar demonstrado abuso que leve a sua descaracterização será possível admitir a incidência da Contribuição Previdenciária.

A Lei 10.101/00, no meu entender, possui como objetivo defender os interesses do empregado no que tange a negociação do plano de PLR, tanto é assim que em alguns casos traz imposições que devem ser observadas. É o que ocorre com a exigência de o acordo ser celebrado com a presença de sindicato ou comissão eleita pelos empregados, vedando assim a instituição de regras unilaterais e cumprindo com o objetivo de assegurar a representatividade do empregado, garantindo-lhe apoio para negociar no mesmo patamar do seu empregador.

Entretanto, tal obrigatoriedade de participação do sindicato não deve ser tomada como um requisito intransponível, podendo ser relativizada nos casos onde o pagamento favorecer ao trabalhador. O próprio Superior Tribunal de Justiça, já se manifestou neste sentido, valendo citar parte do voto proferido pelo então Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 865.489/RS:

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

Não obstante, conforme bem destacou a Corte de Origem, a intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros. Vale dizer, o registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na forma acordada.

O desrespeito a tais exigências afeta os trabalhadores, que poderiam, eventualmente, ser prejudicados numa negociação desassistida, não obtendo tudo aquilo que alcançariam com a presença de um terceiro não vulnerado pela relação de emprego.

Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente.

Da passagem do voto acima é possível concluir pelo caráter contratual das negociações relativas ao PLR e a ausência de participação do sindicato, na verdade, é mais prejudicial à empresa do que ao trabalhador, afinal o acordo firmado sem a participação da entidade sindical não vincula os empregados, admitindo-se - no entender do Tribunal - sua re-discussão.

Assim e não sendo mais objeto de discussão a validade das cláusulas dos respectivos acordos, não se pode deixar de considerar que os empregados da Recorrente foram favorecidos com o pagamento dos valores objeto do lançamento. Temos então um pagamento que atendeu a finalidade essencial do instituto da participação dos lucros e resultados nos termos em que previsto na Constituição Federal.

No caso concreto ainda temos a comprovação de que o sindicato se recusou a participar da negociação. Ou seja, embora as partes interessadas - empresa e empregados - tenham cumprido a formalidade, o sindicato deliberadamente deixou de indicar seu representante. Neste cenário, não nos parece razoável que as partes sejam prejudicadas pela ausência de terceiro cuja função se limitaria ao acompanhamento da negociação. Explico:

O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 faculta que o plano de PLR seja fixado por meio de dois instrumentos. Cabe a empresa e aos empregados de comum acordo optar por negociar suas condições ou por meio de comissão paritária ou por meio de acordo/convenção coletiva de trabalho.

No caso dos acordos e convenções, nos termos dos art. 611 da CLT, o sindicato assume a discussão na condição de parte da negociação:

Art. 611 - Convenção Coletiva de Trabalho é o acôrdo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais emprêsas da correspondente categoria econômica,

que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

§ 2º As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações.

Considerando o caráter normativo das convenções e dos acordos coletivos o legislador definiu que as partes não podem se recusar a participar das negociações. Segundo o texto do art. 616, também da CLT, os sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva.

Para viabilizar a negociação coletiva com força normativa, nas hipóteses em que ocorre a recusa, o texto da CLT menciona sobre a possibilidade da convocação compulsória da parte por intermédio do Ministério do Trabalho:

Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva.

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes.

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo.

...

Ao tratar dos acordos coletivos o art. 617 ainda prevê:

Art. 617 - Os empregados de uma ou mais empresas que decidirem celebrar Acôrdo Coletivo de Trabalho com as respectivas empresas darão ciência de sua resolução, por escrito, ao Sindicato representativo da categoria profissional, que terá o prazo de 8 (oito) dias para assumir a direção dos entendimentos entre os interessados, devendo igual procedimento ser observado pelas empresas interessadas com relação ao Sindicato da respectiva categoria econômica.

§ 1º Expirado o prazo de 8 (oito) dias sem que o Sindicato tenha se desincumbido do encargo recebido, poderão os interessados dar conhecimento do fato à Federação a que estiver vinculado o Sindicato e, em falta dessa, à correspondente Confederação, para que, no mesmo prazo, assuma a direção dos entendimentos. Esgotado esse prazo, poderão os interessados prosseguir diretamente na negociação coletiva até final.

...

Percebemos que até mesmo quando o Sindicato é parte interessada sua presença pode ser mitiga em razão da sua recusa em participar das negociações. Nestes casos ou se recorre às regras da mediação da Lei nº 10.192/2001 ou se faculta às partes representadas deliberarem diretamente sobre o tema. Havendo impasse o 'dissídio coletivo' deverá ser submetido ao Poder Judiciário.

É necessário destacar que as regras do art. 616 somente se aplicam aos casos de acordos e convenções de trabalho e, assim se faz, pelo fato das mesmas assumirem caráter normativo e envolverem direitos sensíveis aos trabalhadores, condição que não está presente nos acordos de PLR firmados pelas empresas e seus empregados por meio da comissões paritárias. Como exposto acima, nos dizeres do Superior Tribunal de Justiça, tais planos assumem o caráter contratual e a presença do sindicato tem como finalidade assegurar a igualdade de condições entre empresa e empregados, sua participação não se dá como parte.

Tanto não é parte que o representante do sindicato pode 'ficar vencido' nas negociações e neste caso prevaleceria a vontade dos demais integrantes da comissão paritária eleita (empresa e empregados). Assim devemos nos perguntar: um plano de PLR firmado por meio de comissão paritária assinado pelas partes e ainda pelo representante do sindicato, este último fazendo ressalva expressa de que não concorda com as cláusulas fixadas, seria inválido? Acredito que não, neste caso o sindicato nem mesmo conseguiria instaurar o dissídio coletivo.

Observa-se que sob todos os prismas de estudo deve-se concluir que a participação da entidade sindical na comissão paritária, prevista no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tem uma finalidade específica de proteção do interesse dos empregados e pode ser mitigada nos casos em que não restar comprovado prejuízo ou violação ao objetivo primordial da PLR de integração entre o capital e trabalho.

Diante do exposto dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pesem a logicidade e os argumentos jurídicos bem esposados pela ínclita Relatora, ousou - com a devida vênia - com ela concordar somente quanto às conclusões. Tal fato exige, para o bem da consolidação da jurisprudência administrativa desta Colenda Câmara Superior, que manifeste minha opinião. Passo a fazê-lo.

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 sinálgama 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, decorre 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 consequente 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 5ª RF (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 aliado à 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 consequente (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 interpretem 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 a 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 por que: 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.

Ora, cediço que os requisitos legais sobre a participação sindical se limitam a exigência de que - no caso de comissão paritária - o sindicato da categoria dos trabalhadores indique um representante, ou que tal ajuste se dê por meio de convenção ou acordo coletivo, consoante se observa das disposições do artigo 2º, em seus dois incisos relativos ao caput.

Pois bem, no caso em apreço, verifico que a imputação fiscal (fls. 51), explicita:

Intimada, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF a apresentar o regulamento da participação nos lucros ou resultados – PLR a empresa apresentou Termos de Acordo de Participação nos Resultados Operacionais relativos a seus diferentes estabelecimentos, executados nos termos do art. 2, inciso I da Lei 10.101/2000, ou seja, mediante comissão escolhida ente as partes.

14. Nos levantamentos N1 e N2 **o lançamento foi baseado no fato de que não consta a assinatura do representante do sindicato da categoria** no termo de Acordo de Participação nos Resultados Operacionais relativo a Unidade Misturadora de Porto Alegre e Escritório Central de Porto Alegre, nos anos 2007 e 2008. (CNPJ 92.660604/0001-82 e 92.660604/0002-63). **Não ficou comprovada, nestes estabelecimentos, a participação do sindicato na negociação e nem que o instrumento do acordo tenha sido arquivado na entidade sindical. Uma vez que não foram cumpridos todos os requisitos estabelecidos na Lei 10.101/2000, tal rubrica não foi paga de acordo com a lei específica**, havendo, portanto, incidência de contribuição previdenciária. Planilha “Análise de Dados: Prog Participação Resultados (N1 e N2)” (grifos e negritos não constam do original)

É tal entendimento que se deve analisar, posto que necessário verificar se tal exigência consta da Lei nº 10.101/00, norma de natureza isentiva que - como visto acima - deve-se interpretar restritivamente, seja em seu alcance, seja - por coerência - em seus requisitos.

Não obstante o exposto, imprescindível recordar que o instituto da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa é um direito constitucional, devendo - sempre - ter sua aplicação estendida, seu alcance alargado, de forma a ser fruído pela maioria dos trabalhadores, com o fito de se ver, assim, as benesses constitucionais aplicáveis a um número maior de cidadãos.

Recordo ainda, que, vige, no âmbito do direito do trabalho, o princípio da norma mais favorável - explícita decorrência do princípio protetor, este sim um verdadeiro sobreprincípio trabalhista - que, nos dizeres de Homero Batista Mateus da Silva (*Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Parte Geral*, Ed. Elsevier, fls. 224):

"numa primeira acepção, representa o princípio protetor a atuação sobre as normas disponíveis, para que, havendo duas ou mais soluções possíveis, seja priorizada

aquela que melhor atende aos anseios do direito do trabalho do ponto de vista da decência do trabalho, da dignidade do trabalhador e do **avanço da legislação social, o que pode ser resumido pela expressão da norma mais favorável."**

Depreende-se da constatação fiscal (pela segunda linha do primeiro parágrafo da transcrição acima), que a empresa firmou ajustes sobre a PLR com todos os sindicatos que representavam os trabalhadores que para ela laboravam, sendo que em dois deles e relativo a dois anos calendários, não constam a assinatura do representante sindical.

Essa a mácula, ausência de assinatura, apontada pelo Fisco para desconsiderar os programas de participação nos resultados firmados.

O que nos cabe? Como dito alhures, verificar se tal fato é um requisito explícito da Lei nº 10.101/00 para que seu manto isentivo abarque os pactos firmados.

Cediço que a lei determina, na redação da época dos fatos geradores, a participação de um representante do sindicato que representa a categoria dos trabalhadores. Recordemos:

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;

A imputação fiscal demonstra que não houve tal participação? A assinatura do representante no acordo é o requisito legal? Ou a exigência da norma é a participação de um representante sindical nas tratativas?

E mais, existindo comprovação da participação de outros sindicatos, de outros estabelecimentos da empresa, pode-se entender que não houve participação de representante indicado por sindicato da respectiva categoria?

Se a empresa tiver 300 filiais em cidades diferentes do país ela precisa firmar 300 acordos distintos ou mesmo colher a assinatura dos 300 sindicatos? Esse é o espírito da Lei nº 10.101/00?

Não nos parece!

Até porque, havendo determinação do Direito do Trabalho do uso de norma mais favorável e não havendo vedação do Direito Tributário para tanto - ainda mais quanto ao gozo de direitos constitucionais - é forçoso reconhecer que a extensão de acordo sobre a PLR firmado com sindicato representativo da categoria profissional de determinada localidade que contém quantidade representativa de trabalhadores da empresa (matriz ou estabelecimento que concentra o cerne da produção), pode ser estendido aos demais trabalhadores sem descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

Por fim, não se pode esquecer que alteração da Lei nº 10.101/00 pela Lei nº 14.020/20, por meio da inserção do parágrafo 10 no artigo 2º, expressamente fixou prazo de 10

dias para que o sindicato indique seu representante asseverando que, na inobservância de tal prazo, a comissão paritária prossiga sem tal indicado. Tal inovação, em que pese sua inaplicabilidade ao caso concreto, denota o acerto do entendimento aqui exarado – no sentido de uma interpretação sistêmica sobre a participação sindical - uma vez que foi o adotado pelo legislador.

Assim, i) não havendo na imputação fiscal maiores esclarecimentos sobre a eventual ausência do representante dos sindicatos dos ajustes para que se tenha firmado o programa de PLR do sujeito passivo; ii) havendo – como dito pela Relatora – previsão legal (CLT, artigos 616 e 617), para situações em que haja recusa do sindicato em participar da construção dos programas; iii) não constando o requisito específico da assinatura no termo de ajuste; iv) existindo, ao menos presumidamente, a participação de outros sindicatos representativos dos trabalhadores da empresa no termos pactuados; não se pode asseverar que houve descumprimento do contribuinte de requisitos de norma isentiva ensejadores do afastamento da exação.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial, adotando o entendimento da ilustre relatora pelas conclusões.

(assinatura digital)

Carlos Henrique de Oliveira