



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.722087/2014-11
ACÓRDÃO	2202-010.935 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VINCI GESTORA DE RECURSOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2011

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – PARCELA PATRONAL E RAT -
CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - PLR

PLR NATUREZA JURÍDICA ISENTIVA. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS
LUCROS E RESULTADOS AUFERIDOS POR GRUPO ECONÔMICO A natureza
jurídica do pagamento decorrente de acordo de PLR é de isenção
condicionada ao cumprimento de requisitos legais.

O legislador optou por estabelecer que as normas isentivas tributárias
devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do
CTN.

A atividade de interpretação das normas tributárias isentivas deve ser o
mais limitada possível considerada a intratextualidade, evitando-se a
contextualidade e a intertextualidade, típicas da interpretação sistemática.

A Lei 10.101/2000 não prevê que o pagamento isento decorra do resultado
ou lucro de grupos econômicos e sim da empresa.

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para
descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao
recurso, vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira que dava provimento parcial.
Votaram pelas conclusões os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Robison
Francisco Pires, Thiago Buschinelli Sorretino e Sônia de Queiroz Accioly. Fará voto vencedor a

Conselheira Sônia de Queiroz Accioly. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Sônia de Queiroz Accioly – Presidente e redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Sônia de Queiroz Accioly, Lílian Cláudia de Souza, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorretino, Robison Francisco Pires, e Ana Cláudia Borges de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento relativo a contribuições previdenciárias – Debcad nº 51.056.639-1 e 51.056.640-5 – parcela patronal e RAT, bem como contribuições destinadas a terceiros – FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE – incidentes sobre pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR – efetuados nos moldes do ACT de fls. 40/49, em janeiro de 2011 – referente ao ano-base de 2010 e outubro de 2011 – referente ao ano-base de 2011, pago ao empregado RAFAEL LEITÃO DE ABREU por ocasião da rescisão de seu contrato de trabalho.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 15/22, foi firmado Acordo Coletivo para Pagamento de PLR, com vigência de 01/2010 a 12/2011, entre a atuada, as empresas Vinci Capital Gestora de Recursos Ltda e Vinci Gestora Internacional de Recursos Ltda - todas integrantes do Grupo Vinci, com interveniência do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Estado do Rio de Janeiro.

Inicialmente, a fiscalização aponta como irregularidade a previsão no acordo de que o resultado a ser considerado no pagamento da PLR aos empregados da atuada seria aquele do grupo econômico como um todo, e não o resultado específico da empresa. Afirma não existir amparo legal para acordo nesse sentido, destacando que a Lei 10.101/2000 prevê a PLR como uma relação entre o empregado e a empresa, não prevendo a participação daqueles em resultados obtidos por outras pessoas jurídicas, mesmo que controladas pelo mesmo sócio, como ocorre no caso dos autos.

Além disso, foi constatado pagamento de PLR ao empregado Rafael Leitão Abreu, no valor de R\$ 70.000,00, em outubro de 2011 - quando da rescisão do seu contrato de trabalho, o

que infringiria o instrumento de pactuação da PLR, o qual prevê que o pagamento, em tais circunstâncias, deveria ocorrer somente quando do pagamento de tal verba a todos os demais empregados.

Às fls. 19 é apresentado quadro demonstrativo segundo o qual a autuada não obteve, no exercício 2010, lucro líquido passível de distribuição, de modo que o valor pago título de PLR em 01/2011, no montante de R\$ 3.803.346,67 (conforme folha de pagamento), representaria verba que integra a remuneração dos empregados destinatários dos referidos pagamentos.

A partir de tais valores, foram apuradas e lançadas as contribuições consideradas devidas pela empresa, acrescido de juros de mora e multa no importe de 75%.

Em sua impugnação apresentada às fls. 128/145, a autuada alega, fundamentalmente:

- i) A PLR se afigura como hipótese de imunidade, de modo que a interpretação dada ao caso concreto deve ser extensiva - ao contrário do que ocorreria caso se tratasse de isenção - não cabendo à autoridade fiscal criar novos requisitos não previstos em lei;
- ii) Quanto aos requisitos previstos em lei, aduz a possibilidade do ACT prever o pagamento da PLR com base no resultado do grupo econômico, uma vez que a Lei 10.101/2000 regula o assunto de forma bastante genérica, deixando a cargo das partes a eleição dos critérios e condições que melhor lhes atendam, de modo que o acordo celebrado pela autuada não ofenderia qualquer disposição legal;
- iii) Que o objetivo pretendido foi evitar o tratamento injusto aos empregados do mesmo grupo econômico, estando em conformidade com o objetivo estabelecido em lei, de servir a PLR “como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade” (Lei 10.101/2000, artigo 1º);
- iv) Aduz que as legislações trabalhista e previdenciária atribuem responsabilidade solidária às empresas integrantes de grupo econômico, tendo colacionado jurisprudência favorável à sua tese;
- v) Salaria – em nome do princípio da eventualidade – que os ganhos representados pelo pagamento da PLR são eventuais, de modo que, caso desconsiderado o acordo de PLR, não poderiam tais valores integrar a base de cálculo das contribuições lançadas, conforme disposto no artigo 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/91 e que tal eventualidade estaria presente, ainda com mais clareza, na PLR paga a Rafael Leitão de Abreu, pois este teria sido feito sem prévio ajuste entre as partes, de forma única, sem repetição nos anos posteriores;
- vi) Por fim, entende pela impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Ao final, requer o cancelamento integral das autuações.

Decisão da DRJ de fls. 206/211 mantém a integralidade do crédito tributário em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/10/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. META CORRESPONDENTE AO LUCRO OU RESULTADO OBTIDO POR TODO O GRUPO ECONÔMICO. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra a remuneração do segurado empregado e, por conseguinte, o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados pago em desacordo com a legislação, caracterizando-se tal situação quando a metas estabelecida não leva em conta o lucro ou resultado obtido pela empresa, mas aquele alcançado por todo o grupo econômico do qual faz parte.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

É apresentado recurso voluntário às fls. 224/251 alegando os mesmos pontos da impugnação e ainda que as contribuições devidas ao INCRA e SEBRAE não poderiam ser exigidas conforme entendimento do STF – RE 630.898/RS e RE 603.624/SC. Importante frisar que o argumento relativo à impossibilidade de atualização da multa aplicada utilizado na impugnação não foi objeto do recurso apresentado pelo contribuinte.

Às fls. 279/282 é apresentada petição alegando FATO RELEVANTE que seria julgamento realizado em 22/09/2021 no qual a 6ª Turma da DRJ de Salvador no processo administrativo nº 12448.724148/2015- 58 anulou integralmente o lançamento. No mencionado processo, a autoridade lavrou autos de infração idênticos aos do presente caso para exigir as mesmas contribuições sobre parte da PLR paga pela recorrente no ano de 2012 (referente ao ano-base 2011), com base no mesmo ACT.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo Autuado. Referido recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

II – DO MÉRITO

Da natureza jurídica da PLR. Contribuições Previdenciárias.

Conforme já salientado, o lançamento em análise é relativo a contribuições previdenciárias relativas à parcela patronal e RAT, bem como contribuições destinadas a terceiros – FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE – incidentes sobre pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR no exercício de 2011.

Um dos argumentos de defesa trazidos pela recorrente diz respeito à natureza jurídica das verbas pagas. Aduz que a PLR se afiguraria como hipótese de imunidade, de modo que a interpretação dada ao caso concreto deve ser extensiva - ao contrário do que ocorreria caso se tratasse de isenção - não cabendo, assim, à autoridade fiscal criar novos requisitos não previstos em lei.

Deste modo, importante analisarmos tal ponto.

O art. 7º, XI, da Constituição Federal delimitou como um dos direitos dos trabalhadores o recebimento da participação nos lucros e resultados da pessoa jurídica desvinculada da remuneração. É ver:

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;

A Constituição Federal expressamente delimita que tal direito somente poderá ser exercido mediante o cumprimento dos requisitos delimitados em lei. A lei que regulou o assunto é a de nº 10.101/00. A redação da legislação abaixo transcrita é a vigente no momento da ocorrência da realização do fato gerador dos tributos, tal como determina o Art. 144, CTN:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

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.

§ 2º É vedado 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.

O Art. 28, I, § 9º, alínea “j” da Lei 8.212/1991 expressamente delimita que os pagamentos realizados a título de PLR não poderão compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias em discussão nos autos, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos na lei que regulamenta o assunto:

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;

Assim, importante frisar que somente há que se falar na possibilidade de aplicação da norma isentiva relacionada aos pagamentos realizados a título de PLR quando todos os requisitos exigidos na legislação de regência forem cumpridos pelo sujeito passivo. Nesse sentido é a jurisprudência dominante deste egrégio Conselho, bem como do Poder Judiciário, como se demonstra abaixo, a título exemplificativo:

CARF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Data do fato gerador: 28/02/2004, 31/03/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA. O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. CONSEQUÊNCIA. O descumprimento das regras relativas à periodicidade do pagamento da PLR implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

(CARF - Número da decisão: 2201-005.159 – PTA 19515.007580/2008-50)

TRF

E M E N T A TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PAGOS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS/NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. No que respeita à participação nos lucros da empresa, não obstante a Constituição Federal, em seu artigo 7º, inciso XI, a desvincule da remuneração, deve ser realizada nos termos da lei específica, tendo em conta que a aplicação do referido dispositivo constitucional, como já decidiu o Egrégio Supremo Tribunal Federal, depende de regulamentação. E, conquanto haja previsão no artigo 28, parágrafo 9º e alínea j, no sentido de que as importâncias recebidas pelos empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário-de-contribuição, sua aplicação é restrita aos casos em que o pagamento é realizado de acordo com lei específica. E a Lei nº 10101/2000, em seu artigo 2º, é expressa no sentido de que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (inciso I), ou através de convenção ou acordo coletivo (inciso II), devendo o procedimento ser escolhido pelas partes de comum acordo. **Imprescindível, portanto, que se demonstre, nos autos, que os pagamentos foram efetuados nos termos da lei, para caracterizar o benefício previsto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal. A jurisprudência é pacífica no sentido de que a isenção quanto à incidência de contribuições previdenciárias somente se aplica quando houver demonstração de que o empregador efetivamente cumpriu as exigências da lei regulamentadora.** 2. No caso dos autos, a impetrante

pretende anular o auto de infração DEBCAD nº 51.020.576-3, relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações de contribuintes individuais, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social, na competência de 01/2009 a 12/2011 (Id. 127453673). A impetrante alega, em síntese, que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados aos administradores estatutários das Sociedades Anônimas não possuem caráter remuneratório, pois não se destinam a remunerar os administradores e somente a remuneração do contribuinte individual (pró-labore) integra a base das contribuições. Afirma que o pró-labore (verba remuneratória) está previsto no caput do artigo 152 da Lei nº 6.404/79, enquanto a PLR paga a administradores estatutários (verba não remuneratória) está disposta no § 1º do referido artigo 152. 3. Não assiste razão à impetrante. A participação nos lucros e resultados da empresa, a teor do disposto no art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212/91, não integra o salário de contribuição apenas na hipótese em que a verba é paga ou creditada de acordo com legislação específica (Lei nº 10101/2000), o que não é o caso da empresa em tela, uma vez que sobre a participação paga aos diretores estatutários incide contribuição previdenciária. A impetrante não comprovou o cumprimento dos requisitos previstos na Lei n. 10.101/2000. Ademais, a desvinculação da remuneração no tocante à participação nos lucros, nos termos do art. 7º, XI da CF, é definida nos termos da Lei nº 10.101/00, a qual abrange apenas o pagamento dirigido a todos os empregados, não abarcando hipótese de exclusividade em relação a diretor não empregado. 4. Apelação da impetrante desprovida.

(TRF-3 - ApCiv: 50214291920184036100 SP, Relator: Desembargador Federal HELIO EGYDIO DE MATOS NOGUEIRA, Data de Julgamento: 14/10/2020, 1ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 16/10/2020) grifos nossos

STJ

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2041693 - SE (2022/0380281-8)

(...)

Adiante, quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o abono salarial, o Tribunal de origem entendeu como devido o tributo, nos seguintes termos (fl. 2.677):

Por sua vez, a leitura da Lei 10.101/2000 impõe interpretação no sentido de que as regras para percepção da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR estão relacionadas ao incentivo à produtividade, do modo que, ainda que decorrentes de instrumentos de negociação coletiva, a participação nos lucros ou resultados deve estar relacionada ao atingimento de metas ou referidos resultados.

No caso concreto, o acordo coletivo utilizado como substrato para o pagamento da PLR não traça metas a serem atingidas, ou resultados a serem perseguidos, tendo sido estipulado um valor fixo, inexistindo qualquer incentivo à produtividade do empregado que tenham relação com o aumento do lucro ou obtenção de resultado da empresa.

Assim, descumpridos os requisitos legais para o gozo da supracitada isenção, não há que se afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre tal rubrica.

Nesse contexto, a alteração das conclusões adotadas pela Corte de origem, tal como colocada a questão nas razões recursais, de modo a afastar a incidência da contribuição previdenciária, demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5/STJ e 7/STJ.

(AgInt no REsp n. 2.041.693, Ministro Sérgio Kukina, DJe de 08/11/2023.)

Em parágrafo acima foi feita menção à expressão “norma isentiva”, já adiantando, portanto, o entendimento a respeito da natureza jurídica quanto as verbas pagas a título de PLR, não sendo o entendimento desta conselheira que a norma teria natureza de imunidade. Explico.

No caso de pagamentos de verbas decorrentes de acordos de PLR, há nítida contraprestação pelos serviços dos trabalhadores, contudo, a Constituição Federal e Lei nº 10.101/00 afastam o caráter remuneratório da PLR. E esta regra não é de imunidade, mas sim de isenção já que a imunidade é um limite dirigido ao legislador competente, e o art. 7º, XI, da Constituição não é um comando que limite a competência do legislador ordinário. Ao contrário.

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se observar que, na verdade, trata-se da criação de um direito dos trabalhadores, limitado por lei, não tendo sido estabelecido qualquer limite à competência do legislador ordinário. Portanto, a questão atinente à incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de PLR devem ser analisadas sob a ótica das regras de isenção, que é, conforme o CTN, uma regra de exceção e, como tal, devem ser interpretadas restritivamente, nos termos do art. 111 do mesmo diploma legal, visto que a regra é a da incidência do tributo e não de forma extensiva, como defendido pelo recorrente.

Destaco, no mesmo sentido, o posicionamento do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, expostas no voto vencedor proferido no acórdão nº 2201-003.723, o qual utilizo como razões de decidir:

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 descuidar 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, 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 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 DF CARF MF Fl. 194 Fl. 14 do Acórdão n.º 2201-005.159 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo nº 19515.007580/2008-50 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.

Nesse sentido, 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 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 exclusão 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 acordo, 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 - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Assim, conforme detalhado, há contraprestação no pagamento da PLR, pois a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e, portanto, a retribuição ofertada pelo empregador (a PLR) decorre dos serviços prestados por esse trabalhador; ou seja, há natureza remuneratória que precisa ser observada quando as regras legais previstas na Lei 10.101/00 não forem seguidas.

Sendo assim, entendo que “a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias desde que tal verba seja 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”, do contrário, deve ser considerada no cálculo das contribuições devidas.

Portanto, afasto o pleito do contribuinte.

Requisitos da PLR.

Defesa da recorrente segue trazendo os seguintes pontos:

- i) Quanto aos requisitos previstos em lei, aduz a possibilidade do ACT prever o pagamento da PLR com base no resultado do grupo econômico, uma vez que a Lei 10.101/2000 regula o assunto de forma bastante genérica, deixando a cargo das partes a eleição dos critérios e condições que melhor lhes atendam, de modo que o acordo celebrado pela autuada não ofenderia qualquer disposição legal;
- ii) Que o objetivo pretendido foi evitar o tratamento injusto aos empregados do mesmo grupo econômico, estando em conformidade com o objetivo estabelecido em lei, de servir a PLR “como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade” (Lei 10.101/2000, artigo 1º);
- iii) Aduz que as legislações trabalhista e previdenciária atribuem responsabilidade solidária às empresas integrantes de grupo econômico, tendo colacionado jurisprudência favorável à sua tese;
- iv) Salaria – em nome do princípio da eventualidade – que os ganhos representados pelo pagamento da PLR são eventuais, de modo que, caso desconsiderado o acordo de PLR, não poderiam tais valores integrar a base de cálculo das contribuições lançadas, conforme disposto no artigo 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/91 e que tal eventualidade estaria presente, ainda com mais clareza, na PLR paga a Rafael Leitão de Abreu, pois este teria sido feito sem prévio ajuste entre as partes, de forma única, sem repetição nos anos posteriores;

Assim, passemos a enfrentar cada um dos pontos trazidos.

Quanto à possibilidade do ACT prever o pagamento da PLR com base no resultado do grupo econômico – e não da empresa autuada – uma vez que a Lei 10.101/2000 regularia o assunto de forma bastante genérica, deixando a cargo das partes a eleição dos critérios e condições que melhor lhes atendam, de modo que o acordo celebrado pela autuada não ofenderia qualquer disposição legal.

Ainda de acordo com os pontos anteriormente trabalhados, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se “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” (ou um semestre civil, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.832/13).

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

No caso concreto o recorrente traz como explicação para o pagamento da PLR tomando como base o lucro do grupo econômico – e não o da empresa autuada – o seguinte: *“que o objetivo pretendido foi evitar o tratamento injusto aos empregados do mesmo grupo econômico, estando em conformidade com o objetivo estabelecido em lei, de servir a PLR “como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade” (Lei 10.101/2000, artigo 1º)”*.

Outro ponto trabalhado pela defesa diz respeito ao fato das legislações trabalhista e previdenciária atribuírem responsabilidade solidária às empresas integrantes de grupo econômico, o que seria suficiente para, em uma interpretação a contrário senso, o lucro do grupo econômico poder ser considerado como requisito de distribuição dos lucros, ao invés da empresa ao qual os empregados estão vinculados.

Ao analisarmos o caso em apreço é possível concluir que, no que tange especificamente à alegação de existência de grupo econômico, a fiscalização entendeu que não seria possível se enquadrar as empresas constantes no ACT como grupo econômico sob o argumento que não teria sido formalizada convenção entre as pessoas jurídicas nesse sentido com consequente registro na Junta Comercial, ferindo assim o disposto nos Arts. 265, 267, 269, 271 e 275 da Lei 6.404/1976. Todavia, a própria autoridade fiscal admite que todas as empresas são controladas pela Vinci Partners Investimentos Ltda. Assim, é crucial a análise se o não

preenchimento dos requisitos previstos na lei 6.404/1976 impediria, ou não a caracterização de grupo econômico.

Para tanto, segue trecho da decisão da DRJ de Salvador de fls. 290 e seguintes, que enfrentou o ponto em discussão:

“Ao estabelecer a responsabilidade solidária entre as empresas que constituem grupo econômico, a Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, no §2º do Art. 2º, assim estabelece:

Art. 2º (...)

§ 2o Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

Por sua vez, a Instrução Normativa da RFB nº 971, de 2009, assim define grupo econômico:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Para que haja a configuração de um grupo econômico, tal como previsto na lei trabalhista e no ato normativo que estabelecem os procedimentos a serem seguidos pela fiscalização previdenciária, não há a necessidade de as empresas integrantes do grupo formalizarem juridicamente essa união. Basta a constatação da relação de interdependência das empresas, decorrente da unicidade de direção, controle ou administração.

No mesmo sentido, o CARF possui remansosa jurisprudência, na qual reconhece os grupos econômicos de fato como realidades hábeis a deflagrar a aplicação da responsabilidade solidária prevista no inciso IX do Art. 30 da Lei 8.212, de 1991. Como exemplo transcrevo o excerto abaixo, extraído do acórdão nº 9202-007.989, da 2ª Turma da CSRF, prolatado em 18/06/2019:

“Contudo alguns argumentos esposados no acórdão recorrido não merecem prosperar isso porque importa salientar que o acórdão recorrido apontou para o fato de que era dever do auditor fiscal no auto de infração apontar para uma relação formal do grupo econômico comprovando sua subordinação e unicidade de comando. Aponto aqui meu entendimento diverso esclarecendo que a legislação previdenciária é mais gravosa do que a tributária no que se atine a responsabilidade tributária especificamente porque protege a sociedade através do custeio do caixa da seguridade social, de modo que o grupo de fato pode ser reconhecido, mesmo que formalmente não haja documentos apontados no auto de infração.”

A interdependência entre as empresas resta incontroversa nos autos, uma vez que todas elas são controladas pela Vinci Partners Investimentos Ltda., O próprio relatório fiscal menciona que as empresas possuem objetos sociais semelhantes, tendo sido constituídas separadamente por opção de planejamento tributário e administrativo. Além disso, a própria assinatura conjunta do acordo de PLR, cujas regras estipulam o cálculo dos valores a serem distribuídos com base nos resultados consolidados, evidencia a integração entre a

gestão das pessoas jurídicas em questão e não deixa dúvidas de que elas compõem um mesmo grupo empresarial.

Ora, se as legislações trabalhista e previdenciária reconhecem a existência de grupos econômicos de fato, atribuindo às empresas que os integram a responsabilidade solidária quanto ao cumprimento das respectivas obrigações, entendo que não assiste razão à fiscalização quando afirmou que as empresas signatárias do acordo de PLR não integram um grupo econômico, por não terem sido cumpridas as exigências estabelecidas na Lei 6.404 de 1976. Tal afirmação prioriza a forma, em detrimento da essência, indo de encontro ao princípio jurídico tributário da primazia da realidade.

Evidenciado que as empresas em questão compõem um mesmo grupo econômico, dado que para tanto, a legislação previdenciária não exige o preenchimento dos requisitos formais previstos na Lei 6.404 de 1976, resta verificar a possibilidade de distribuição de PLR com base no resultado consolidado das empresas do grupo.

Como afirmado do relatório fiscal, toda a estrutura da Lei 10.101, de 2000, refere-se à concessão de PLR por uma empresa aos seus empregados. Em nenhum momento, ao fixar os requisitos substanciais e formais que devem ser cumpridos para a concessão da PLR aos trabalhadores, a lei menciona a possibilidade de que o acordo seja feito tendo em vista não apenas os resultados de uma empresa, mas sim o resultado de várias empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. Surge então como deve ser interpretado o silêncio da lei.

Em outras palavras, não há, dentre os requisitos elencados na Lei 10.101/2000 nenhuma norma que expressamente possibilite que o lucro seja aferido conforme os resultados do grupo econômico, no mesmo sentido, não há nenhuma proibição nesse sentido. Assim, nos cabe colher do texto constitucional qual seria o objetivo da do direito insculpido no Art. 7º, XI, CF, bem como os princípios jurídicos que regem tal relação. Novamente, destaco trecho da decisão da DRJ que analisou tais pontos:

Adotando-se o entendimento da fiscalização, o silêncio implica ausência de autorização. Contudo, é imperioso observar que a concessão de PLR aos trabalhadores, embora possua repercussões tributárias, é matéria essencialmente de Direito do Trabalho e do Direito Econômico. Não por outra razão, encontra-se disciplinada pela Constituição no art. 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores. Trata-se, portanto, de matéria de Direito Privado, no qual vigora a liberdade de iniciativa onde é possível realizar tudo aquilo que não esteja vedado por lei.

No que toca à incidência da contribuição previdenciária, entendo que não há como se enxergar na concessão de PLR com base em resultados consolidados das empresas integrantes do grupo econômico uma ofensa à Lei 10.101, de 2000, uma vez que a referida lei não impede que a concessão se dê dessa forma. Preenchidos os requisitos formais e substanciais previstos em lei, a concessão de PLR se mostra hígida e impõem-se a obediência à definição constitucional de que se trata de parcela desvinculada de remuneração.

Nesse sentido, encontram-se precedentes na jurisprudência do CARF nos quais foram aceitos programas de PLR com base em resultados consolidados das empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, como se constata nos excertos abaixo:

“Ora, a afirmação de que o critério atinente ao grupo empresarial confrontaria a exigência legal de que o PLR fosse discutido entre empregados e a mesma empresa não tem qualquer pertinência. Isto porque no caso concreto foi efetivamente a SUSPESYS quem negociou os termos dos critérios. Se um destes toma como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo.

Por outro lado, não se pode perder de vista que as empresas do mesmo grupo econômico apresentam relações bastante próximas, tanto que o Fisco sempre as considera conjuntamente na ocasião do lançamento, até por imposição legal, já que teriam um mesmo comando de decisões, às vezes até com a mesma administração.

Estabelecer que os resultados alcançados por outra empresa do grupo econômico sirvam de critério para a aferição da participação nos lucros e resultados é medida condizente com a própria sistemática adotada pela legislação previdenciária e trabalhista, já que tratam as empresas como solidárias e intrinsecamente relacionadas umas às outras, inclusive quanto aos fatos geradores das contribuições.

Processo 110200.02174/2010-75, acórdão nº 2301-002.769, 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. 15/05/2012.

Este julgador não constata nenhum problema em utilizar como parâmetro o “Lucro Global” da empresa, até porque, como destacou a Recorrente, por se tratar de uma multinacional, evita a disparidade entre os lucros recebidos pelos funcionários nos diversos países.

Processo 19515.001408/2008-29. Acórdão nº 2403-000.946. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. 02/11/2011”

Ocorre que, que tange à habitualidade dos pagamentos realizados, alega a defesa que os ganhos representados pelo pagamento da PLR são eventuais, de modo que, caso desconsiderado o ACT – o que se admite em nome do princípio da eventualidade – não poderiam tais valores integrar a base de cálculo das contribuições lançadas, conforme disposto no artigo 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/91 e que tal eventualidade estaria presente, ainda com mais clareza, na PLR paga a Rafael Leitão de Abreu, pois este teria sido feito sem prévio ajuste entre as partes, de forma única, sem repetição nos anos posteriores.

Inicialmente cheguei a concordar com a tese, todavia, após a fase dos debates no colegiado, revi meu posicionamento.

Como já salientado, o Art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000 é expresso ao definir que a periodicidade dos pagamentos da PLR é um fator relevante e que deve ser considerado pelas partes no momento da elaboração de seu ACT.

Conforme se verifica às fls. 44 dos autos, o ACT é claro ao definir que o pagamento a título de PLR será realizado uma única vez no ano, é ver:

Cláusula 7ª – Das Hipóteses de Rescisão Contratual

Os empregados dispensados por justa causa ou que peçam demissão durante um Exercício não farão jus ao recebimento de PLR referente àquele período. Quanto aos Empregados dispensados sem justa causa, a PLR será paga de forma proporcional ao tempo de serviço trabalhado no Exercício, utilizando-se os mesmos critérios de proporcionalidade constantes da cláusula 6ª e tão somente quando do pagamento da PLR a todos os demais Empregados.

O descumprimento das regras previstas na legislação de regência – como a da periodicidade – e no próprio ACT – faz com que todos os pagamentos realizados a título de PLR sejam invalidados, não podendo assim ser aplicada a isenção, isso porque, a lei é muito clara ao determinar a vedação de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil ou o pagamento de duas parcelas em período inferior a um semestre civil. E, ainda que tenham ocorrido apenas dois pagamentos no ano de 2011, salienta-se que o primeiro foi relativo ao ano-base de 2010 e o segundo uma antecipação de pagamento da PLR do exercício de 2011, paga em outubro do mesmo ano, quando, na realidade, deveria ter sido paga em parcela única no exercício de 2012, como dispõe a legislação e o acordo coletivo elaborado pela própria empresa.

Uma vez descaracterizados os pagamentos eles não podem ser considerados como de natureza eventual, pois, ao se entender dessa maneira, seria afastada a possibilidade de reconhecimento de tais valores como sendo de natureza remuneratória e integrantes da base de cálculo das contribuições lançadas, fazendo letra morta toda a disciplina legal estabelecida no sentido de conferir tal proteção ao segurado empregado.

Portanto, os valores pagos a título de PLR, nas circunstâncias verificadas no caso analisado, integram a remuneração dos segurados empregados beneficiários, compondo a base de cálculo das contribuições apuradas e lançadas de ofício pela autoridade fiscalizadora.

A CSRF possui o entendimento no sentido de que o não respeito à regra de periodicidade prevista em lei macula todos os pagamentos feitos a título de PLR, e não somente aqueles excedentes, como no caso do pagamento antecipado realizado ao empregado que teve seu contrato de trabalho rescindido, mas a todos os pagamentos realizados a esse título:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

(...)

(acórdão nº 9202-007.665; julgado em 26/03/2018)

Assim, restam afastadas todas as alegações de defesa trazidas pelo recorrido.t

Contribuições devidas ao INCRA e ao SEBRAE – STF

Em sua peça recursal o contribuinte alega que, especificamente com relação às contribuições devidas ao INCRA e ao SEBRAE, o Plenário do STF reconheceu repercussão geral quanto aos casos, sendo:

- i) no Recurso Extraordinário ("RE") nº 630.898, de relatoria do Ministro DIAS TOFFOLI, em que se discute a natureza e a constitucionalidade da contribuição ao INCRA após o advento da Emenda Constitucional ("EC") nº 33, de 11.12.2001 e;
- ii) no RE nº 603.624, de relatoria da Ministra ROSA WEBER, em que se discute a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE após o advento da EC nº 33/2001.

Ocorre que, o recurso foi apresentado em janeiro de 2020, data na qual os pontos acima delimitados ainda não haviam sido apreciados pelo STF. Situação diversa do momento do julgamento do caso.

No dia 23/09/2020 o STF julgou o RE de nº 603.624/SC – Tema 325 de repercussão geral, tendo sido o caso publicado no dia 13/01/2021. O entendimento do tribunal foi no sentido que *“as contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recebidas pela EC 33/2001”*, abaixo ementa do julgado:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE), À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEX) E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). RECEPÇÃO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2.O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal “poderão ter alíquotas” demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese. Legitimidade da exigência de contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI incidente sobre a folha de salários, nos moldes das Leis 8.029/1990, 8.154/1990, 10.668/2003 e 11.080/2004, ante a alteração promovida pela EC 33/2001 no art. 149 da Constituição Federal. 3.Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 325, fixada a seguinte tese de repercussão geral: *“As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recebidas pela EC 33/2001 ”*.

(RE 603624, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23-09-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-004 DIVULG 12-01-2021 PUBLIC 13-01-2021)

O RE de nº 630.898/RS – Tema 495 de repercussão geral – também foi posteriormente julgado pelo STF no dia 08/04/2021, tendo sido publicado em 11/05/2021, tendo o tribunal entendido que “*é constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.*”

Abaixo, a ementa do julgado:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Hígidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

(RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08-04-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021)

Assim, não procedem as alegações do contribuinte quanto a esse ponto.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, e pelas razões acima expostas, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza

VOTO VENCEDOR**Conselheira Sônia de Queiroz Accioly**

Parabenizo a Ilustre Conselheira Relatora e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento.

A Relatora votou por acolher a defesa apresentada com relação possibilidade de pagamento de PLR com lastro em lucros ou resultados de grupo econômico.

Segundo a Relatora:

Com relação ao ponto específico relativo ao grupo econômico de fato, valho-me das razões de decidir da decisão de nº proferida pela 6ª Delegacia de Salvador:

Ver a partir de fls. 289 – mas abaixo, destaco:

Como afirmado no Relatório Fiscal, toda a estrutura da Lei nº 10.101, de 2000, refere-se à concessão de PLR por uma empresa aos seus empregados. Em nenhum momento, ao fixar os requisitos substanciais e formais que devem ser cumpridos para a concessão da PLR aos trabalhadores, a lei menciona a possibilidade de que o acordo seja feito tendo em vista não apenas os resultados de uma empresa, mas sim o resultado de várias empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. Surge então a questão de como deve ser interpretado silêncio da lei.

Adotando-se o entendimento da fiscalização, o silêncio implica ausência de autorização. Contudo, é imperioso observar que a concessão de PLR aos trabalhadores, embora possua repercussões tributárias, é matéria essencialmente de Direito do Trabalho e de Direito Econômico. Não por outra razão, encontra-se disciplinada pela Constituição no art. 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores.

Trata-se, portanto, de matéria de Direito Privado, no qual vigora a liberdade de iniciativa e onde é possível realizar tudo aquilo que não esteja vedado pela lei.

No que toca à incidência da contribuição previdenciária, entendo que não há como se enxergar na concessão de PLR com base em resultados consolidados das empresas integrantes do grupo econômico uma ofensa à Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que a referida lei não impede que a concessão se dê desta forma.

Preenchidos os requisitos formais e substanciais previstos em lei, a concessão de PLR se mostra hígida e impõe-se a obediência à definição constitucional de que se trata de parcela desvinculada da remuneração.

Nesse sentido, encontram-se precedentes na jurisprudência do CARF nos quais foram aceitos programas de PLR com base em resultados consolidados de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, como se constata nos excertos abaixo:

(...)

Pelas razões acima, entendo que a concessão de PLR com base nos resultados consolidados obtidos por empresas integrantes de um mesmo grupo econômico não implica, por si só, ofensa a qualquer determinação da Lei nº 10.101, de 2000.

Assim, inexistente previsão legal específica e configurado grupo econômico de fato, entendo pela impossibilidade de exigência das contribuições da recorrente.

Antes de discorrer a respeito de cada um dos descumprimentos trazidos na autuação, relativamente ao PLR, acosto breves considerações a respeito da temática.

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 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;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica;

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.*

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Linsⁱ destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalhoⁱⁱ, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

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 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 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

repercuta 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.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torresⁱⁱⁱ a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres^{iv}.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL.

Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves^v:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos

conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrário se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para o objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Vejamos a questão do pagamento de PLR com lastro no lucro ou resultado do grupo econômico

Extrai-se da Lei 10.101/2000:

Art. 1º Esta Lei regula a **participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa** como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

(...)

§ 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;**

(...)

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.

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

§ 8o Os **rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte**, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

Art. 5o A participação de que trata o art. 1o desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. **Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União**, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (g.n.)

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê que o pagamento isento decorra do resultado ou lucro de grupos econômicos **e sim das empresas**.

A construção trazida pela Relatora decorre de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio, e foge aos contornos do art 111, do CTN. Da mesma forma, a leitura dos acórdãos referidos na defesa permite inferir a existência de antiga jurisprudência lastreada em interpretação contextual, o que é vedado pelo legislador para a norma isentiva.

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

Desta forma, ao meu enfoque, cumpre manter a autuação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sônia de Queiroz Accioly

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**

Senhora Presidente, peço licença à conselheira-relatora.

Sem prejuízo de eventual evolução, entendo que, o dispositivo legal que concede a isenção não estabelece que o pagamento isento deve ter como origem o resultado ou lucro de grupos econômicos, mas sim das empresas individualmente consideradas. A construção apresentada pela Relatora resulta de uma interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, a qual é expressamente vedada pelo legislador nacional, e ultrapassa os limites estabelecidos pelo art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da mesma forma, a análise dos acórdãos mencionados na defesa permite concluir que há uma antiga jurisprudência fundamentada em interpretação contextual, o que também é vedado pelo legislador no tocante às normas que concedem isenção. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) como verba isenta de tributação.

Assim, em minha análise, considero adequada a manutenção da autuação fiscal.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

ⁱ LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

ⁱⁱ CARVALHO, Paulo de Barros. DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

ⁱⁱⁱ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

^{iv} TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

^v ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012