



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.721709/2014-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.293 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente GEOSOL - GEOLOGIA E SONDAgens S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 304/308, interposto contra decisão da DRJ 08, de fls. 284/295, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, adicional para o SAT e à terceiras entidades e fundos, conforme descrito nos

AI's nº 51.036.265-6 e 51.036.266-4, de fl. 03/13, lavrados em 03/11/2014, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, com ciência da RECORRENTE em 17/11/2014, conforme AR de fl. 248.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 1.219.222,11 e R\$ 208.166,16, respectivamente.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 16/23), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas aos segurados empregados e a contribuintes individuais, declaradas e não declaradas em GFIP, compreendem a parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (SAT/RAT), dos segurados, dos terceiros (SESC, SENAC, SEBRAE, SALÁRIO EDUCAÇÃO e INCRA) e diferenças de acréscimos legais

Dispões o relatório fiscal que a RECORRENTE celebrou um contrato de previdência privada – VGBL – modalidade de contribuição variável, com a PORTO SEGURO VIDA E PREVIDÊNCIA (CNPJ: 58.769.284/0001-40), no qual nenhum empregado da GEOSOL participa do plano, mas, apenas acionistas fazem parte do referido plano de previdência privada.

Assim, relata que, de acordo com a alínea “p”, do §9, do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece que não integram o salário-de-contribuição os valores das contribuições efetivamente pagos pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde disponível à totalidade de seus funcionários.

Dessa forma, entendeu a fiscalização que o valor efetivamente pago integra a base de cálculo da contribuição social e de terceiros, sendo aplicada a alíquota de 20%, com base no art. 22, inciso III da lei nº 8212/91.

Ademais, dispõe o relatório fiscal que a RECORRENTE firmou acordo de pagamento de PRL referente ao exercício de 2011, na qual a participação dos empregados nos lucros e resultados supostamente obedeceriam a critérios previamente acordados, porém, constatou a fiscalização que no acordo coletivo:

- Não existe fixação de direitos substantivos da participação
- Não existe fixação de índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa
- Não existe programa de metas, resultados, praz, pactuados previamente.

Portanto, entendeu a fiscalização que o pagamento da referida verba não atendeu aos preceitos estabelecidos na lei 10.101/2000, pelo fato de não existir critérios objetivos.

As alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo foram as seguintes:

7.1) Contribuição social - parte patronal: alíquota básica de 20% (vinte por cento), nos termos do art 22, inciso I, da lei nº 8.212/91 e uma alíquota adicional de 3% (três por cento), ajustada pelo FAP - Fator Acidentário de Prevenção (nos termos do art. 10 da lei 10.666 de 08/05/2003) a partir de 01/2010, relativa ao RAT - Riscos Ambientais do Trabalho, nos termos do art. 22, inciso II, alínea c) da citada lei; e

7.2) Contribuição de terceiros: salário-educação - 2,5%, SESI - 1,5%, SENAI - 1,0%, SEBRAE - 0,6% e INCRA - 0,2%, totalizando 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento).

As planilhas acerca da apuração da contribuição social não recolhida nem declarada em GFIP estão acostadas às fls. 24/115.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação, de fls. 251/257, em 15/12/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ 08, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Desistência do Direito à Impugnação das Contribuições sobre a Previdência Privada

2.1. Inicialmente, informa que, em 27/11/2014, no curso do prazo de 30 dias para a presente impugnação, aderiu aos benefícios da Lei nº 11.941/2009, prorrogados pelas Leis nº 12.996, de 18/06/2014, e 13.043, de 13/11/2014; em 17/12/2014, pagou, à vista, a contribuição previdenciária lançada no Auto de Infração - Contribuição Previdenciária - Empresa, no importe principal de R\$179.223,79, que corresponde a 20% sobre os R\$ 896.118,93 de previdência privada, não extensiva a todos os empregados (de janeiro a dezembro de 2011), objeto da adesão, conforme anexos documentos nº 5 a 8.

2.2. Enfatiza que resta claro que a adesão e o pagamento importaram em desistência da impugnação, no pertinente à parte reconhecida dos débitos lançados, não devendo se perder de vista que os benefícios dos quais se valeu se aplicam, inclusive, aos créditos ainda não constituídos, como expressamente referido no § 1º do art. 1º da Lei nº 11.941/2009, sucessivamente reabertos.

2.3. Conclui que, de qualquer forma, ao abdicar do direito à impugnação, ainda em curso, renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais basearia sua defesa.

Fundamentos da Defesa – Lançamento sobre valores Pagos a Empregados -PLR

2.4. Sustenta que a alegação da autoridade fiscal, segundo a qual o pagamento de PLR não teria observado os critérios estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, não tem cabimento, tendo em vista que foram observados, ao contrário do alegado pelo Fisco, os critérios previamente acordados, conforme previsto na legislação aplicável.

2.5. Observa que não houve nenhuma crítica da fiscalização no pertinente aos requisitos do "caput" do art. 2º da Lei 10.101/2000, com seus incisos I e II, e § 2º, uma vez que, em 16/08/2011, foi celebrado o "Acordo Coletivo" com a entidade sindical representativa dos empregados, a qual, logicamente, manteve em seus arquivos o respectivo instrumento, ora juntado como documento nº 9, o qual encontra-se disponível no site nele indicado.

2.6. Acrescenta que, quanto ao previsto no § 1º do mesmo art. 2º, cumpre observar que os critérios referidos em seus dois incisos não têm o caráter de *numerus clausus*; antes, o

dispositivo admite outros, como depreende da expressão "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes".

2.7. No que diz respeito à celebração do discutido "Acordo Coletivo" para regular o PLR relativo ao ano 2011, alega que dele já tinham transcorrido oito meses e dezesseis dias, de modo que não teria sentido, naquela altura, falar-se, por exemplo, em estabelecimento de metas para serem cumpridas no próprio ano, fixação de índices de produtividade ou lucratividade da empresa, etc, para o período como um todo, já que boa parte dos "lucros e resultados" já tinha sido auferida.

2.8. Esclarece que a meta para o atingimento de um dado patamar de lucro, o do exercício de 2011, foi de R\$ 42.125.674,00 (13,14% do faturamento bruto), conforme anexas demonstrações financeiras (documento nº 13), ao passo que o total atribuído aos empregados, base de cálculo da contribuição lançada de ofício, foi de apenas R\$ 1.796.349,42.

2.9. Acrescenta que, como as negociações com a entidade sindical se arrastaram por meses e, quando finalizadas, boa parte do resultado já estava apurada, razão pela qual se afigurou razoável não se estabelecer meta, mas sim definir de vez a participação, independentemente do desempenho relativo aos quatro meses e quatorze dias então faltantes para o término do ano.

2.10. Sustenta que, considerando o leque de requisitos legalmente possíveis, verifica-se, por sua análise, que o Acordo Coletivo em causa contém regras claras e objetivas acerca da fixação dos direitos substantivos da participação de cada empregado, tendo em vista que, no seu item 2 garantiu "a distribuição para cada empregado uma quantia equivalente a 1 (uma) vez o seu salário bruto, limitado a R\$ 8.991,00"; e, no item 3 esclareceu que "o pagamento do valor equivalente à participação dos empregados nos lucros e resultados é relativo ao exercício do ano civil de 2011"; e, ainda, no item 4, foi estabelecida a data do pagamento para o dia 31/01/2012.

2.10. Observa que, no item 7 do Acordo Coletivo, estariam observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, no pagamento da referida verba.

2.11. Em relação à abrangência do acordo, transcreve o item 13, onde ficou definido que "o Acordo Coletivo abrange todos os empregados da GEOSOL (lotados ou admitidos em Belo Horizonte - MG, na Rua São Vicente nº 255, Bairro Olhos D'Água, CEP 30390570) e também os lotados nas diversas obras do Território Nacional e Estrangeiro, uma vez que as obras são transitórias, diversificando constantemente de locais e normalmente são de curta duração".

2.12. Cita, ainda, decisão do CARF, onde se extrairia, conforme sua visão, a flexibilidade concedida às partes, pela Lei nº 10.101/2000, para clausularem o acordo pertinente a PLR.

2.13. Conclui que as parcelas pagas aos seus empregados, a título de PLR, ora em questão, não se submetem à contribuição previdenciária, na forma prevista no inciso X do art. 9º do RPS aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

Do Pedido

3. Por fim, solicita que seja dado total provimento à impugnação, com o consequente cancelamento da parte remanescente do Auto de Infração - Contribuição Previdenciária - Empresa, e Contribuição Destinada a Outras Entidades e Fundos (Processo nº 13603.721709/2014-17).

Da Transferência da Parcela Não Litigiosa do Crédito Tributário

4. Em virtude da impugnação parcial, a parcela não litigiosa do crédito relacionada à contribuição incidente sobre a remuneração paga a título de Previdência Privada, foi transferida para o Processo nr. 13603.720027/2015-60, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário (fl. 278) e despacho de fl. 281.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ 08 julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 284/295):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Somente as verbas arroladas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a Lei 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 22/02/2021, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 299, apresentou o recurso voluntário de fls. 304/308 em 11/03/2021.

A RECORRENTE vai de encontro ao entendimento da DRJ de origem, acerca do acordo não ter sido previamente ajustado e não satisfazer os objetivos da Lei 10.101/2000.

Alega que, ainda que o acordo de fls. 271/272, firmado em 16/08/2011, não tenha feito referências às condições sugeridas pelo legislador, no § 1º do art. 2º da Lei 10.101, não se pode perder de vista que ele contém regras claras e objetivas acerca das condições necessárias a consecução do plano, tais como a sua extensão a todos os empregados, os valores das participações, com seus limites, a data de 31/01/2012 para o pagamento, sendo certo que ele foi firmado mais de cinco meses antes da data de pagamento, sem embargo de que, posteriormente, a Lei nº 10.101/2000 veio a fixar em 90 dias essa antecedência, conforme § 7º de seu art. 2º, criado pela Medida Provisória nº 905/2019 e subsequente Lei nº 14.020/2020.

Assim, colaciona jurisprudência do CARF, a qual relata que *“não cabe ao julgador administrativo, ou mesmo ao próprio fiscal atuante emitirem juízo de valor sobre as regras adotadas pelas partes ao pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, mas apenas verificar se no bojo do acordo firmado, tais regras possuem a natureza objetiva o suficiente a permitir que ambas possam fazer valer os termos do acordo, estando o mesmo vinculado a uma meta a ser atingida.”*

Conclui que o acordo sobre o PLR, glosado pela decisão recorrida, cumpriu seus objetivos, na medida em que proporcionou aos colaboradores empregados da Recorrente uma significativa participação no seu lucro do ano-calendário de 2011, cujos valores merecem o tratamento da não incidência de contribuição previdenciária, com base na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, combinada com a Lei nº 10.101/2000.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Contribuições Previdenciárias sobre PLR.

Alega a RECORRENTE que o acordo sobre o PLR, glosado pela decisão recorrida, cumpriu seus objetivos e os requisitos dispostos na Lei nº 10.101/2000.

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

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 Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 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 conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 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.

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 conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

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

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de

cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

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

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

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - 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.

Da lição apresentada, 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”**.

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.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, *“ou seja, entender que as metas são boas ou ruins”* tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para

verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 16/23, os acordos de PLR celebrados violam as leis de regência pois:

- Não existe fixação de direitos substantivos da participação
- Não existe fixação de índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa
- Não existe programa de metas, com resultados e prazos pactuados previamente.

Portanto, entendeu a fiscalização que o pagamento da referida verba não atendeu aos preceitos estabelecidos na lei 10.101/2000.

Alega a RECORRENTE que, ainda que o acordo de fls. 271/272, firmado em 16/08/2011, não tenha feito referências às condições sugeridas pelo legislador, no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, não se pode perder de vista que ele contém regras claras e objetivas acerca das condições necessárias a consecução do plano, tais como a sua extensão a todos os empregados, os valores das participações, com seus limites, a data de 31/01/2012 para o pagamento, sendo certo que ele foi firmado mais de cinco meses antes da data de pagamento, sem embargo de que, posteriormente, a Lei nº 10.101/2000 veio a fixar em 90 dias essa antecedência, conforme § 7º de seu art. 2º, criado pela Medida Provisória nº 905/2019 e subsequente Lei nº 14.020/2020.

Ora, os requisitos legais 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.

Tendo em vista que o Acordo não aponta qualquer tipo de programa de metas ou resultados previamente acordados e seus respectivos mecanismos de aferição, não indicam aos empregados o tipo de ação a desenvolver para fazerem jus à PLR, contraria o real propósito deste instituto, não cumprindo, assim, requisito legal acima descrito.

A RECORRENTE se apegava ao fato de que o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/2000 estabelece que os “*índices de produtividade qualidade e lucratividade*” e os “*programas de metas e resultados pactuados previamente*” são apenas exemplos de critérios para a aferição do pagamento de PLR.

De fato, lhe assiste razão. Porém o fato da lei indicar exemplos de aferição dos critérios para cálculo da PLR não significa que ela deve ser paga indistintamente, sem qualquer critério, sob pena de desvirtuar o próprio instituto da PLR. Neste sentido, o texto do §1º dispõe que:

Art. 2º (...)

§ 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:

Sendo assim, para a isenção da PLR paga, é de rigor que a mesma traga em seu bojo esta forma de apuração clara e objetiva a fim de tornar possível a aferição para verificar o cumprimento do acordado por cada um dos empregados, e o valor que lhe é devido. Afinal, valores pagos sem critérios aos empregados não podem ser compreendidos como resultado da integração capital x trabalho.

Ademais, qual o esforço extra que o trabalhador fará para fazer jus à PLR se boa parte do resultado já estava apurada, como afirma a RECORRENTE? A única exigência firmada para fazer jus ao recebimento da PLR era a de que o empregado tenha trabalhado no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, e só.

Ou seja, bastava trabalhar na empresa RECORRENTE, sem demonstrar esforço ou colaboração para um melhor desempenho, que o empregado tinha direito à receber a PLR.

Sabe-se que um dos princípios basilares da PLR isenta é que a mesma sirva como incentivo à produtividade, o que não ocorreu no caso, pois a própria RECORRENTE reconhece que *“se afigurou razoável não se estabelecer meta, mas sim definir de vez a participação, independentemente do desempenho relativo aos quatro meses e quatorze dias então faltantes para o término do ano”* (fl. 225).

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim