



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.722481/2013-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.635 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2024  
**Recorrente** NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA**

De acordo com decisão do STJ, proferida na sistemática do ait. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

**COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Declarado inconstitucional o inciso IV do ait. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, deve-se afastar a autuação fiscal que exige contribuição social previdenciária a cargo da empresa, calculada à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.**

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os lançamentos relativos à cooperativa de trabalho e ao aviso prévio indenizado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 01-29.229 - 5ª Turma da DRJ/BEL, fls. 809 a 819.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de impugnação em resistência aos Autos de Infração – AI, abaixo relatados, lavrados em face da Interessada, já qualificada nos autos, em procedimento de verificação de cumprimento de obrigações relativas às contribuições previdenciárias.

AI DEBCAD 51.049.121-9 - R\$ 3.123.862,60 - correspondente às contribuições previdenciárias devidas pela Empresa e GILRAT. composto dos seguintes levantamentos: AP - AVISO PREVIO INDENIZADO; C2 - COOPERATIVAS DE TRABALHO ARBIT; CO - COOPERATIVA DE TRABALHO; DI PGTO A DIRETORES; LD - PLR DIRETORES; LE - PLR EMPREGADOS.

AI DEBCAD 51.049.122-7 - R\$ 550.411,64 - referente às contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos, apuradas com base nos levantamentos: AP - AVISO PREVIO INDENIZADO e LE - PLR EMPREGADOS.

Noticia o Relatório Fiscal, fls. 50/67, que:

As Contribuições Previdenciárias Patronais lançadas incidiram sobre os valores pagos a Cooperativas de Trabalho; aos diretores da empresa a título de pró-labore: aviso prévio indenizado e a título de participação nos lucros e resultados - PLR aos Diretores Estatutários.

Os valores pagos a Cooperativas de Trabalho foram informados pela empresa por meio de planilha específica e foram confrontados com os valores constantes da escrituração contábil.

Em relação à base de cálculo informa a referida peça fiscal:

"Para as faturas/notas fiscais emitidas pelas cooperativas de trabalho na área de saúde - UNIMED's, com o destaque do ATO COOPERATIVO PRINCIPAL, ESTE foi considerado como BASE DE CÁLCULO das contribuições previdenciárias".

"Para as faturas/notas fiscais emitidas por cooperativas da área de saúde, SEM o destaque do ATO COOPERATIVO PRINCIPAL, a BASE DE CÁLCULO foi obtida por ARBITRAMENTO, qual seja, sobre o valor bruto da fatura/nota fiscal foi aplicado o percentual de 30%. O resultado foi considerado como a Base de Cálculo para fins de contribuição previdenciária".

O lançamento sobre o pró-labore, competência novembro/2009, decorre do pagamento a maior do que o declarado em GFIP, tal fato ficou evidenciado a partir da resposta da empresa à intimação fiscal.

A tributação das verbas recebidas a título de aviso prévio indenizado se deu sob a égide do Decreto nº 6.727 de 12.01.2009.

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR para os Diretores Estatutários ocorreram a partir dos novos dados apresentados pela empresa, com "*valores DIVERGENTES dos já apresentados anteriormente*". Ademais, a fiscalização entendeu que os diretores estatutários não têm direito à percepção de PLR, conforme art. 2º da Lei 10.101/2000, já que "*não podem ser tidos como empregados nem se equiparam a eles no âmbito da Previdência Social*".

Várias divergências entre as informações fornecidas pela empresa foram relatadas no Relatório Fiscal e com base nelas conclui o Relatório da Fiscalização:

"Os valores acima informados pela empresa e a sua própria confissão de que houve PAGAMENTO A MAIOR de PLR, temos aqui de forma clara e objetiva, a constatação de que NÃO houve qualquer preocupação da empresa em pagar a PLR em consonância com o Acordo Coletivo. Novamente aqui, a empresa pagou a PLR da forma que bem entendeu, estando evidente que todos os valores pagos, quer aos empregados quer aos diretores estatutários, quer os valores da verba normal quer os valores da verba extra, TUDO foi pago DESCONSIDERANDO-SE o que consta do Acordo Coletivo", (destaques no original)

Assevera o setor fiscal "que os pagamentos a título de PLR foram feitos ao arrepio do Acordo Coletivo e esse, ao arrepio da Lei".

Informa que os valores das contribuições descontadas dos segurados e as deduções das cotas de Salário Família e Salário Maternidade não são objeto deste procedimento fiscal.

Em sua impugnação, fls. 705/735, a empresa, por meio de seus advogados, fls. 738/741, alega em síntese que:

Em relação aos valores informados em GFIP a menor do que os valores pagos aos diretores em comparação com a folha de pagamento, competência 2009, e aos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR aos diretores estatutários, a impugnante reconheceu a procedência do lançamento fiscal e recolheu contribuição previdenciária dentro do prazo legal, no entanto, requer o cancelamento dos demais itens da autuação.

Sustenta a inconstitucionalidade da incidência de Contribuição Previdenciária sobre os serviços prestados por Cooperativas de Trabalho (*Unimed*): por inobservância de competência para instituir contribuição previdenciária sobre pagamentos realizados à pessoa jurídica e da ausência de lei complementar.

Destaca a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, que não corresponde a uma contraprestação de serviços prestados, em razão disso não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Aduz que a fiscalização concluiu que houve pagamento a maior de PLR aos empregados da impugnante no montante de R\$ 240.177,01 - "*contudo, lavrou o auto de infração para cobrança de contribuição previdenciária sobre a integralidade dos valores pagos pela Impugnante a título de PLR*", que não podem ser considerados salário de contribuição- na medida em que o texto constitucional (art. 7º. XI). o desvincula da remuneração.

Afirma que "independente da existência e do cumprimento de acordo coletivo, qualquer cobrança relativa à incidência de contribuição previdenciárias sobre a PLR é indevida, devendo ser cancelada integralmente a presente autuação com relação a este ponto ". (grifos no original)

"E ainda que assim não fosse, a Impugnante firmou o 'Acordo coletivo da participação dos trabalhadores da Engevix nos resultados da empresa' ('Acordo') (doe. 06), o qual foi devidamente cumprido em atendimento ao que dispõe a Lei 10.101/2000, que regulamenta a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa".

Informa que o valor que deveria ser pago aos empregados seria de R\$ 2.552.606,07 - no entanto - "o valor efetivamente pago aos empregados foi de R\$ 2.792.783,08". Assim, "a fiscalização não poderia ter tributado a integralidade das verbas pagas, mas apenas a diferença ".

Não procede a desconsideração do Acordo em razão do descumprimento da cláusula 3ª: "serão descontados 10% do valor da participação individual do empregado que não responder o formulário de Pesquisa Interna de Satisfação", pois *"a decisão da empresa de não aplicar o percentual redutor não pode gerar uma punição a ela "*.

No que diz respeito à existência de valores negativos a empresa informa que em 4 (quatro) casos o desempenho foi negativo. "Seria injusto reduzir o valor da PLR paga aos empregados que efetivamente trabalham para a Impugnante para beneficiar um empregado que consta na folha de pagamento apenas por deferência ", fundador da empresa.

Ressalta que não contraria a Lei 10.101/2000 o fato de o Acordo ter sido protocolizado junto ao Sindicato da categoria em 27.10.2008 para o pagamento da PLR relativo ao ano de 2008, pois referida lei não estabelece uma data para o protocolo do Acordo para que ele tenha validade. Ademais, embora a assinatura do instrumento tenha ocorrido em 28.10.2008, os empregados já tinham conhecimento das regras do PLR anterior.

Em relação aos componentes da Comissão dos Empregados, não ver nenhum problema legal no fato desta Comissão ser composta em parte pelos diretores da empresa, desde que haja um representante indicado pelo sindicato.

"Ademais, não caberia à Fiscalização ignorar os termos acordados entre as partes e a autonomia de ambos". "Isso porque a entidade responsável pela tutela dos direitos trabalhistas da categoria não apresentou qualquer óbice aos termos do acordo apresentado ".

Para reforçar seus argumentos são citados excertos de decisões judiciais e administrativas.

Requer:

- A procedência da impugnação:
- Cancelar os débitos que foram objeto de pagamento:
- Cancelar a integralidade dos demais débitos objeto do Auto de Infração:
- Cancelar a parte do débito relativo ao pagamento de PLR aos empregados correspondentes ao valor obtido a partir do cálculo feito com base no "Acordo";
- A produção de prova por perícia técnica contábil a fim de demonstrar o cálculo feito para pagamento da PLR:
- O direito de apresentar, no transcorrer do processo administrativo, documentos que entenda relevante: e

- Que as intimações processuais sejam feitas exclusivamente em nome de Rodrigo Mauro Dias Chohfi (OAB/SP/205.0340), sob pena de nulidade.

É o Relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DIREITO TRIBUTARIO. DIREITO PREVIDENCIARIO. COOPERATIVAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DECISÃO JUDICIAL. RITO. RECURSOS REPETITIVOS. STJ. REPERCUSSÃO GERAL. STF.

A Atuação do julgador administrativo está delimitada por sua vinculação às normas constitucionais, legais e infralegais. A partir deste arcabouço normativo se analisa a pretensão fazendária, relatada no lançamento tributário, e a resistência do contribuinte, expressa em sua impugnação. Neste contexto a alegação que determinada matéria - coincidente com a litigiosa no campo administrativo - foi julgada, no rito dos recursos repetitivos ou de repercussão geral, favorável ao impugnante não implica aplicação imediata no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, pois a Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, estabeleceu que tal fato só ocorrerá a partir de um comunicado da PGFN a RFB, incluindo determinada matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer. Enquanto isso não se efetiva a impugnação será analisada a partir da consonância das provas com as normas tributárias e previdenciárias.

DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES. CONDICIONANTES.

O não cumprimento de todos os termos exigidos pela lei específica que regula a Participação nos Lucros e Resultados é condição suficiente para a não fruição da isenção de contribuições previdenciárias sobre essas verbas.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITAÇÃO. COMPETÊNCIA.

O julgador administrativo não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a constitucionalidade ou não de leis que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. Pelo contrário, a opção do sistema jurídico pátrio foi pela unicidade da jurisdição, portanto, é vedado ao julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 824 a 918, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

## Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

A decisão recorrida, na parte impugnada, negou provimento à impugnação do recorrente, seja pelo fato de que a mesma não cumpriu os dispositivos legais relativos ao pagamento da participação dos lucros – PLR, seja porque a questão da inconstitucionalidade da autuação relativa ainda não estava sedimentada no entendimento da esfera administrativa, com a respectiva manifestação da PGFN.

Em seu recurso voluntário, no geral, repisando as alegações apresentadas por ocasião da impugnação ao lançamento, a contribuinte demonstra insatisfações ligadas à nulidade da decisão recorrida, por ausência de manifestação quanto a todos os tópicos alegados na impugnação, às cooperativas de trabalho e à autuação relacionada ao PLR.

Por questões didáticas, analisaremos as questões recursais em tópicos separados.

1 - A Nulidade da decisão recorrida. Ausência de manifestação quanto a todos os tópicos alegados pela Recorrente.

Para a recorrente, a decisão recorrida não se manifestou quanto à questão relativa à não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas à título de aviso prévio indenizado, expressamente destacada no tópico 111.3 da impugnação apresentada. No caso, para a recorrente, uma vez demonstrado que a decisão de 1ª instância não apreciou todos os argumentos indicados pela Recorrente, evidente a sua nulidade, devendo assim ser reconhecida.

Alega a recorrente que, a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT regulamentou a matéria prevendo um mecanismo indenizatório para os casos de descumprimento da norma que trata do aviso prévio, acerca do cumprimento do prazo mínimo de trinta dias de dispensa e que, percebe-se, que a mesma é típica verba indenizatória, pois pune o empregador que descumpra a regra e indeniza o trabalhador pelo período de 30 dias que poderia estar recebendo salário, não devendo, portanto, ser objeto de contribuição previdenciária.

Apesar dos argumentos da recorrente no sentido de nulidade da decisão recorrida no tocante à falta de manifestação em relação ao aviso prévio indenizado, entendo que não houve a referida omissão, pois, a DRJ, ao se utilizar dos argumentos utilizados pela fiscalização, estaria se manifestando sobre o tema. Independente de estar ou não arrazoada a contribuinte no tocante à nulidade, por economia processual, considerando que a mesma encontra-se arrazoada no sentido de que sejam excluídos da autuação os pagamentos efetuados a título de aviso prévio indenizado, considerando também o artigo 59 do decreto 70.235/72, entendo que deve ser dado provimento a esta solicitação de exclusão da autuação os valores referentes ao aviso prévio indenizado, pois, uma vez que os tribunais superiores já se manifestaram neste sentido, não tem porque termos entendimento diferente.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição do parágrafo 3º do artigo 70.235/72 (G.N):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Como razões de decidir, utilizarei os fundamentos utilizados no acórdão de nº 2201-010-887, desta turma de julgamento, datado de 11 de julho de 2023, proferido pelo ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Do aviso prévio indenizado.

Quanto ao tema, entendo que assiste razão à RECORRENTE.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no REsp nº 1.230.957/RS, decidiu que tanto o aviso prévio indenizado quanto os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento por auxílio-doença têm natureza indenizatória, e por conta disto não é fato gerador das contribuições previdenciárias. Segue adiante ementa deste julgamento:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FERIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. [...]

2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Pessai te, íão há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por íão retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano.

Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por

ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rei. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rei. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rei. Min. Castro Meira, DJe de 1M2.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rei. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rei. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rei. Mm. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

### 2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª Turma, Rei. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rei. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rei. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rei. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006.

( ... )

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61. §2º. do Regimento Interno do CARP (aprovado pela Portaria MF nº 343. de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Deste modo, imperioso reconhecer a impossibilidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Sobre o julgamento do STJ, merece destaque ressaltar que foi proferida decisão determinando o sobrestamento de parte do julgado até que o Supremo Tribunal Federal julgue a constitucionalidade da cobrança de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Segue adiante trecho da decisão que determinou o sobrestamento:

RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6) [...] EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. INCIDÊNCIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 985/STF. SOBRESTAMENTO. DECISÃO [...] Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mento a ser proferida pelo



Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral. (Grifou-se)

O sobrestamento parcial se deu pois, no nº 1.230.957/RS, que julgou a ilegalidade da inclusão das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, também foi julgado a legalidade da incidência destas contribuições sobre o terço constitucional de férias. Contudo, esta última matéria estava pendente de julgamento do STF, razão pela qual o STJ determinou o sobrestamento dos efeitos da decisão do STJ até o término do julgamento do STF.

Assim, não há qualquer sobrestamento relacionado a parte da decisão que dispõe sobre o aviso prévio indenizado. A ausência de sobrestamento é reconhecida pela própria PGFN, que incluiu o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer. Veja-se:

NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016

Aviso prévio indenizado. ARE nº 745.901. Tema 759 de Repercussão Geral. Portaria PGFN nº 502/2016. Parecer PGFN/CRJ nº 789/2016. Decisões recentes que entendem que o STF assentou a ausência de repercussão geral da matéria em virtude. Inviabilidade, no cenário atual, de recurso extraordinário. Matéria decidida no RESP nº 1.230.957/RS. Recurso representativo de controvérsia. Art. 19, V, da Lei nº 10.522/2002. Alteração da orientação contida na Nota PGFN/CRJ nº 640/2014. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Alteração a ser comunicada à RFB nos termos do §9º do art. do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. (Grifou-se)

PGFN/CRJ/Nº 115/2017

( ... )

a) seja dispensado de contestação e recurso o tema "incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregado sobre o terço constitucional de férias e sobre a remuneração paga pelo empregador nos primeiros dias de afastamento do trabalhador por incapacidade", promovendo-se a devida alteração da lista de dispensa, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN/CRJ nº 502/2016, na forma proposta na presente manifestação;

De igual modo entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), conforme comprova a ementa adiante, julgada a unanimidade:

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.(CSRF. Sessão de 19/11/2020)

Além disso, a própria Administração Tributária reconhece esse ponto de acordo com a Solução de Consulta nº 31 de 23/01/2019 da COSIT assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. A jurisprudência vinculante não alcança o reflexo do aviso prévio

indenizado no 13º salário (gratificação natalina), por possuir natureza remuneratória, conforme precedentes do próprio STJ. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 249 - COSIT, DE 23 DE MAIO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. A pessoa jurídica que apurar crédito relativo à contribuição previdenciária prevista no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, ou requerer a restituição nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 362 - COSIT, DE 10 DE AGOSTO DE 2017. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS. AVISO PRÉVIO INDENIZADO A jurisprudência vinculante não alcança a incidência das contribuições devidas a outras entidades ou fundos sobre o aviso prévio indenizado. Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso V; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; e Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016.

Tal Solução finaliza com a seguinte conclusão relacionada a esse ponto:

21. Diante do exposto, conclui-se que: 21.1. O STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado; 21.2. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento;

Assim, de fato, entendo pela impossibilidade de incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado.

Com isso, de acordo com as razões acima, dou provimento ao recurso do contribuinte nesse ponto para afastar o lançamento em relação ao pagamento do aviso prévio indenizado constantes dos Levantamentos:

- 1B - AVISO PRÉVIO (Debcad nº 51.048.718-1 - Patronal); e
- 2B - CONT SEGURADO S AVISO PRÉVIO (Debcad nº 51.048.716-5 - Segurados).

2 - A inexigibilidade da contribuição previdenciária e GIL-RAT sobre valores pagos a título de serviços prestados por Cooperativas de Trabalho.

Para a recorrente, a decisão recorrida não deveria se esquivar de sua obrigação de acatar a inconstitucionalidade já declarada pelo pleno dos Tribunais Superiores, pois, no presente caso, a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho tem seu fundamento no artigo art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, onde, o referido artigo foi declarado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal.

Neste ítem de seu recurso entendo que assiste razão à recorrente, pois, de fato o referido dispositivo legal já foi declarado inconstitucional e, por conta disso, não tem mais porque mantermos a cobrança de tributos relacionada a esta exação.

Como razões de decidir, utilizarei os fundamentos utilizados no acórdão de nº 2201-010-649, desta turma de julgamento, datado de 10 de maio de 2023, proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Do Lançamento Incidente Sobre Pagamento a Cooperativas de Trabalho.

Neste tema, a defesa apresenta suas considerações contrárias ao entendimento da Decisão recorrida sobre a procedência do lançamento incidente sobre o valor pago a cooperativas de trabalho.

A exigência decorre da Lei 8.212/91, em particular das alterações promovidas pela Lei 9.876/99, que incluiu o inciso IV ao art. 22, o qual previu a contribuição a cargo da empresa de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, nos seguintes termos:

Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

O comando legal acima estaria prevendo contribuição previdenciária não sobre as remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas sobre a relação contratual estabelecida entre a Cooperativa e a pessoa jurídica tomadora do serviço, o que, na opinião da doutrina, estaria extrapolando a base constitucional do tributo, que assim dispõe.

CF/88

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre::

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Na análise da compatibilidade do normativo em questão aos termos da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 595.838/SP, tema com repercussão geral reconhecida, declarou inconstitucional a contribuição social em análise, conforme se vê abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição.

Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99 ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154,1. da Constituição.

Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91. com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Grifou-se.

Portanto, considerando que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ em matéria infraconstitucional. na sistemática de repercussão geral, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros do CARF, na forma do art. 62, §1º, n, "b" do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF343/2015, impõe-se afastar exigência de que trata o presente tema.

3 - A inexigibilidade da contribuição previdenciária, GIL-RAT e de terceiros sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Inicialmente a recorrente demonstra insatisfação relacionada ao entendimento da fiscalização e da decisão recorrida ao mencionar que o cálculo para pagamento do PLR constante do Acordo Coletivo firmado entre os empregados e a empresa geraria o pagamento de PLR no valor de R\$ 2.552.606,07, todavia, a empresa pagou o montante de R\$ 2.792.783,08, razão pela qual, restaria configurado o descumprimento. No caso, para a recorrente, o pagamento de verbas em valor um pouco superior ao calculado na forma prevista no acordo coletivo não constitui um descumprimento aos requisitos impostos pela Lei 10.101/00 e, portanto, não retira a sua natureza de Participação nos Lucros e Resultados.

Da análise dos autos, em especial a decisão recorrida, percebe-se que o pagamento a maior não foi o único motivo que levou à autuação da contribuinte, pois, conforme bem explanado pela decisão recorrida, houveram outros elementos de descumprimento da legislação pertinente, como por exemplo, a formulação do Acordo de PLR, dentro do exercício financeiro do pagamento das referidas participações. Por conta disso, entendo que não assiste razão às alegações recursais da contribuinte nesta parte do recurso.

Também, como razões de decidir, utilizarei os fundamentos utilizados no acórdão de nº 2201-010-649, desta turma de julgamento, datado de 10 de maio de 2023, proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Da Participação nos Lucros ou Resultados

Sustenta a defesa que os valores creditados a seus colaboradores a título de Participação nos Lucros ou Resultados não integram o salário-de-contribuição, já que apresentam consonância com a legislação de regência.

Afirma que seu Plano de PLR tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos ou de produtividade, além de prever regras claras e objetivas de participação. Afirma, ainda, que este deriva de Convenção Coletiva de Trabalho, cujas condições restaram devidamente estipuladas por sindicato representativo da categoria econômica.

Sintetizadas as razões recursais, a análise do Relatório Fiscal, em particular as informações contidas em fl. 78, nota-se que o pagamento a este título foi efetuado a partir das previsões contidas nas Convenções Coletivas de Trabalho, não havendo programa próprio formalizado pela Fiscalizada.

A matéria restou assim definida em algumas das CCT:

FL 761

#### CLÁUSULA DÉCIMA - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO -PPR

As empresas pagarão, a título de PPR - Participação nos Resultados do exercício de 2009, na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus empregados, o valor de R\$ 212,00 (duzentos e doze reais), em duas parcelas iguais e semestrais de R\$ 106,00 (cento e seis reais) cada uma, nas seguintes datas e condições:

Parágrafo primeiro - O Programa de Participação nos Resultados contém dois indicadores de metas que serão apurados a cada semestre no período de janeiro a dezembro/2009.

I - Não terá direito a seu recebimento o empregado que nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela possuir mais de cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento;

II - Cada parcela será paga proporcionalmente ao número de meses efetivamente trabalhados, no período antecedente a seu pagamento, considerando inteiro o mês em que houver trabalhado mais de quatorze dias. Parágrafo segundo - A primeira parcela será paga na folha salarial do mês de julho/2009 e a segunda parcela será paga na folha salarial do mês de janeiro/2010;

Parágrafo terceiro - As empresas que já possuem ou que venham a criar o seu Programa de Participação nos Resultados ficam desobrigadas do cumprimento desta obrigação, desde que o valor do PPR seja igual ou superior a R\$ 212,00 (duzentos e doze reais), conforme estipulado no "caput" deste artigo.

Fl. 774

#### 2º) ABONO ÚNICO ESPECIAL- EMPRESAS QUE NÃO POSSUEM PLR

As empresas que NÃO possuem programas de Participação nos Lucros ou Resultados para 2009 ou cujos programas não alcançarem o valor mínimo pactuado nesta cláusula ou que não concederam, nos meses de setembro, outubro ou novembro de 2009, abono, gratificação ou qualquer outro prêmio concederão aos seus empregados, com contratos em vigor na data da assinatura da presente Convenção, um abono único e especial, no valor total de R\$ 340,00 (trezentos e quarenta reais) pago em até 2 (duas) parcelas iguais de R\$ 170,00 (cento e setenta reais) cada.

FL 805

CLÁUSULA IV - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO RESULTADO - PPR - As empresas pagarão a título de PPR - Participação nos Resultados na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus empregados existentes no mês de maio de 2008, o valor de R\$200,00 (duzentos reais), em duas parcelas iguais de R\$100,00 (cem reais) cada uma, nas seguintes datas e condições:

Parágrafo primeiro - O Programa de Participação no Resultado, estabelecido nesta convenção, contará com dois indicadores de metas adiante indicados.

I - Não terá direito a seu recebimento o empregado que nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela possuir mais de cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento:

II.- A parcela será paga proporcionalmente ao número de meses efetivamente trabalhados, considerando inteiro o mês em que houver trabalhado mais de quatorze dias.

Parágrafo segundo - A primeira parcela será paga na folha salarial do mês de julho/2008 e a segunda parcela será paga na folha salarial do mês de janeiro/2009;

Parágrafo terceiro - As empresas que já possuem ou que venham a criar o seu Programa de Participação nos Resultados ficam desobrigadas do cumprimento desta obrigação, todavia, o valor do PPR, quando houver, não poderá ser inferior a R\$200.00 (duzentos reais), conforme estipulado no "caput" deste artigo.

Toma-se a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. E 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' 1 Prêmio CARP de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

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

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde "n" 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. E 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, 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 - SRRP05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

#### PRÊMIOS DE INCENTIVO. SAIÁRIO-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, m 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 Iº 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 Apice, 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 3ª ed. 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 fornida 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 (24ª ed., 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. (...). E 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. E necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação", (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga a título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto

de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso 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.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura.

Nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) <sup>1</sup>, interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário, estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea "j", do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual este não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

No que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7º) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art 3º da Carta Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária: à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, da empresa, do empregado e da coletividade.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção; ~ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Neste sentido, o fato de um suposto Programa de Participação nos Lucros ou Resultados que tem como lastro exclusivo previsões contidas em Convenções Coletivas de Trabalho que não apresentam uma única regra objetiva para alcance de objetivos institucionais ligados ao incremento da produtividade e, quando muito, apresentam como "meta" o mero comparecimento ao trabalho, que nada mais é que uma obrigação decorrente do contrato de trabalho, decerto que não satisfaz os preceitos contidos na lei isentiva a justifica sua exclusão do campo de incidência do tributo previdenciário.

Assim, nada a prover neste tema.

## Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para dar provimento parcial, para excluir os lançamentos relativos à cooperativa de trabalho e ao aviso prévio indenizado.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita