



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

Processo n° 15504.724960/2014-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.463 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2018
Matéria TERCEIROS - PLR
Recorrente BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS. PERIODICIDADE SEMESTRAL. É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

PLR. PAGAMENTO. ADIANTAMENTOS. CORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Deve ser excluída da base de cálculo sujeita à tributação os valores que, embora constantes da folha de pagamentos, correspondem a adiantamentos pagos em outras competências.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o valor de R\$ 7.315.399,94 da base de cálculo relativa à competência 02/2010.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Dione Jesabel Wasilewski, Douglas Kakazu Kushiya, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente) e Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recursos voluntários (fls 661 e 681) apresentados em vista do Acórdão nº 16-64.997 - 14ª Turma da DRJ/SPO (fl 625), que negou provimento às impugnações (fls 423 e 525) do sujeito passivo aos seguintes autos de infração relativos a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (FNDE 2,5% e INCRA 0,2%):

- AI Debcad nº 51.061.599-2, pelo qual foi constituído crédito tributário totalizando R\$ 544.842,64, com base em dois levantamentos, levantamento reclusórias trabalhistas aferição (AR) e levantamento reclusórias trabalhistas (RT), relativos ao período de apuração 01/2011 a 12/2011;

- AI Debcad nº 51.065.208-5, pelo qual foi constituído crédito tributário totalizando R\$ 1.745.683,41, tendo por base o levantamento de participação nos lucros e resultados pagos no período de 02/2010 a 11/2010, reflexo do que foi lançado no processo nº 15504.724958/2014-08, onde estão sendo exigidas as contribuições do empregador e Gilrat.

Levantamento Participação nos Lucros e Resultados

Segundo o relatório fiscal (fl 17), em relação ao levantamento de participação nos lucros e resultados, nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010:

3.2.1 - Foram constatados pagamentos de valores a segurados empregados, lançados em Folha de Pagamento, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, através das rubricas 0341 - PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS, 360 - ANTECIPAÇÃO ADICIONAL PLR, 340 - ANTEC PLR PROGRAMA PROPRIO E 0361 - ADICIONAL PLR. Estes pagamentos, efetuados nas competências acima citadas, não foram considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuições para Previdência Social.

Alega a fiscalização que, do modo como realizados, esses pagamentos estariam em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, mais especificamente com o § 2º do art. 3º, que veda 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.

Como foram realizados em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, os pagamentos feitos a título de PLR passariam a integrar os respectivos salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, o que justificaria o lançamento realizado no Debcad nº 51.065.208-5.

Levantamento Verbas Pagas em Reclusórias Trabalhistas (RT)

Segundo o item 3.3.1 do relatório fiscal, foi constatado o recolhimento de contribuições previdenciárias referentes ao pagamento de verbas de natureza salarial decorrentes de reclamatórias trabalhistas sem a comprovação do recolhimento da parcela destinada a outras entidades e fundos.

Intimado, o sujeito passivo teria apresentado as atas de parte das reclamatórias trabalhistas onde foram identificadas as verbas de natureza salarial utilizadas como base de cálculo para a exigência relativa a este levantamento.

O Anexo II (fl 305) conteria a relação dos segurados reclamantes, das bases de cálculo e dos valores das contribuições de terceiros não recolhidas.

Levantamento Verbas Pagas em Reclamatórias Trabalhistas (AR)

Este levantamento está relacionado com o anterior e contempla os casos em que a fiscalizada não apresentou as atas de julgamento/cálculos de liquidação de sentenças das reclamatórias trabalhistas, o que tornaria impossível a identificação do salário de contribuição.

Neste caso, continua o relatório fiscal, foi utilizado procedimento de aferição indireta para apuração da base de cálculo. Para tanto, partindo-se dos valores recolhidos nas Guias de Previdência Social - GPS no campo valor do INSS, chegou-se ao valor do salário de contribuição e sobre ele foram aplicadas as alíquotas das contribuições de terceiros. Para se chegar ao valor do salário de contribuição, considerou-se o percentual de 22,5% da parte patronal, mais 5,2887% de GILRAT e a alíquota mínima dos segurados, perfazendo um total de 35,7887%.

O resumo das contribuições apuradas está no Anexo III (fl 506).

O sujeito passivo impugnou ambos os autos de infração, o que rendeu ensejo ao Acórdão nº 16-64.997 da 14ª Turma da DRJ/SPO (fl 625), que negou provimento às impugnações, mantendo integralmente o auto de infração.

A ciência dessa decisão ocorreu na sexta-feira dia 06/02/2015 (fl 659) e os recursos voluntários (um para cada auto de infração) foram apresentados tempestivamente em 09/03/2015 (fls 661 e 681).

Em relação aos levantamentos decorrentes das reclamatórias trabalhistas (RT e AR), são apresentadas as seguintes razões de recorrer:

1. O auto de infração é nulo por cerceamento do direito de defesa uma vez que, em cumprimento à intimação recebida, a empresa fiscalizada teria peticionado esclarecendo que os dados fornecidos no Anexo III do TIF nº 01 não seriam suficientes para que identificasse as reclamatórias trabalhistas vinculadas às guias GPS com o código 2909. Essas guias referem-se aos recolhimentos realizados sob a determinação da Justiça Trabalhista diretamente por meio dos bancos oficiais, o que significaria que elas não são confeccionadas pela recorrente.

2. A despeito da dificuldade narrada, a empresa teria conseguido identificar 72 processos trabalhistas e seus reclamantes, entre os 130 listados no Anexo III do TIF nº 01. Desses 72, apurou que 49 já haviam sido listados no Anexo I do TIF. Os outros 23 processos foram identificados e apresentados juntamente com as respectivas cópias das principais peças

processuais. Apesar disso, a Autoridade Fiscal teria efetuado o lançamento por aferição indireta em relação a estas ações.

3. Se a fiscalização tivesse fornecidos os dados necessários à identificação dos processos trabalhistas, o que lhe seria possível já que tem acesso à íntegra de cada uma das GPS recolhidas, a recorrente teria localizado as cópias dos cálculos homologados pela Justiça do Trabalho.

4. O cotejo entre o Anexo I do TIF nº 01 e os Anexos II e III do auto de infração evidenciam a boa-fé da recorrente, pois nenhuma das GPS identificadas como "Recolhimento pelo Mercantil do Brasil" foi objeto de lançamento.

5. A empresa possui milhares de funcionários espalhados pelo território nacional, o que gera inúmeras ações trabalhistas, de forma que não é plausível se exigir dela que faça uma busca manual por todo o seu arquivo tendo por base apenas uma guia que não foi elaborada por ela.

6. O auto é nulo por inocorrência dos fatos geradores que foram presumidos pela fiscalização com base na mera análise do campo "terceiros" da GPS (com código 2909), uma vez que as contribuições foram quitadas no âmbito dos processos.

7. De acordo com o art. 832, §3º da CLT e art. 43 da Lei nº 8.620, de 1993, nas contribuições resultantes de ações trabalhistas, é do juiz a responsabilidade por discriminar os seus valores e determinar o imediato recolhimento.

8. A recorrente demonstrou documentalmente que houve o recolhimento da contribuição para terceiros, contudo a DRJ manteve integralmente o lançamento argumentando que o campo relativo a terceiros na GPS estava em branco. Reitera a existência de erro na exigência apresentando alguns exemplos.

No recurso relativo ao levantamento de PLR (fl 681), apresenta os seguintes argumentos:

1. A Autoridade Fiscal se equivocou porque o programa de PLR foi formulado com observância da Lei nº 10.101, de 2000, mas apenas a sua execução se deu de forma indevida, de modo que apenas a parcela que excedeu o limite legal deveria ser desconsiderada.

2. Entretanto, a parcela paga em novembro de 2010, única que poderia ser desconsiderada, decorre de Convenção Coletiva de Trabalho, e diante da força normativa desta não haveria como lhe atribuir natureza salarial.

3. A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu que o descumprimento da regra de periodicidade não macula todo o programa, mas apenas a parcela paga em desacordo com a lei.

4. O programa de PLR de 2010 foi pago com base em dois planos complementares: um próprio, via Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) e outro decorrente da Convenção Coletiva de Trabalho (CCT).

5. Em geral há coincidência nas datas de pagamentos com base nesses instrumentos, contudo, excepcionalmente em 2010, "houve descasamento" entre as datas previstas em cada plano.

6. Entre a parcela paga em fevereiro de 2010 e a paga em agosto do mesmo ano foi observada a periodicidade prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

7. Por fim, a recorrente alega que houve erro na apuração da base de cálculo de fevereiro de 2010, uma vez que o valor utilizado pela fiscalização, R\$ 18.752.420,15, compreenderia também a parcela que foi adiantada em 2009. Assim, o valor efetivamente pago nessa competência seria de R\$ 11.437.020,05, o que restaria comprovado pelos documentos juntados à fl 697 e ss.

Em face da identificação de conexão entre o processo em análise e o de nº 15504.724958/2014-08, foi solicitada a reunião dos processos para julgamento conjunto (fl. 707 e ss), o que foi deferido pelo Sr. Presidente desta 2ª Seção de Julgamento (fl. 709).

Em uma primeira análise, o julgamento foi convertido em diligência, através da Resolução nº 2201-000.273 (fls. 711/730), para que a Delegacia de origem se manifestasse acerca dos documentos apresentados pela empresa que alterariam a base de cálculo relativa à parcela paga em fevereiro de 2010, respondendo à seguinte pergunta: qual o valor efetivamente pago pela fiscalizada a título de PLR na competência 02/2010?

O resultado da diligência solicitada é o documento de fls. 751/752, no qual a fiscalização informa que o valor efetivamente pago a título de PLR na competência 02/2010 foi de R\$ 11.437.020,21.

Neste caso, foram acatados os argumentos da recorrente, no sentido de que o valor utilizado como base de cálculo (R\$ 18.752.420,15) incluía adiantamentos pagos em 2009.

Antes dessa manifestação da autoridade fiscal, a empresa autuada juntou ao processo informação de desistência parcial da discussão, para fins de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária -PERT (fls. 735/736).

A desistência diz respeito à competência 11/2010, cujo lançamento teria sido realizado de forma apartada dos demais débitos (competências de 02/2010 e 08/2010) e ao lançamento realizado sobre o levantamento de reclamações trabalhistas.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Contra a contribuinte foi lavrada exigência fiscal relativa às contribuições para terceiros (Incrá e Salário Educação), tendo por base de cálculo os valores pagos (1) a

título de PLR nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010 e (2) aos segurados empregados em virtude de condenações em reclamações trabalhistas.

Contudo, em face da desistência parcial informada, remanescem em litígio apenas o lançamento relativo à PLR nas competências 02/2010 e 08/2010.

A autoridade fiscal fundamentou o lançamento no descumprimento da regra constante do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que estabeleceria uma periodicidade para essa modalidade de pagamento.

Para verificar a correção desse modo de proceder, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, 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. 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 Mattara Gomes e Karina Alessandra de Mattara Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

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

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

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

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

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado

"está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

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

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

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

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

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e

portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

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

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

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

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

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

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

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**.

Entre as premissas estabelecidas por esse texto, destaco aquela que estabelece a natureza na norma em análise como isentiva. Daí decorre a obrigatoriedade de adoção do método literal de interpretação do texto legal, de forma que apenas os programas que atenderem integralmente a norma mencionada, dentro do limite imposto pela investigação sintática de seu conteúdo, estariam excluídos da tributação.

Neste processo, a controvérsia ficou restrita à observância da seguinte condição: **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo** entre elas **menor que um trimestre civil**.

Vejamos o que dizia o texto legal, à época dos pagamentos realizados:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

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

A legislação previa expressamente ser "vedado" o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ou seja, tratando-se de PLR que se pretende acobertado pelo disposto na Lei nº 10.101, de 2000, essa forma de pagamento recebe o modal deôntico "proibido".

A taxatividade do texto não condiz com a interpretação conferida a ele pela recorrente. Com efeito, ao se afirmar que o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil ensejará a desconsideração de apenas parte deles, não se está aplicando a norma com razoabilidade, mas legislando, porque não há espaço no texto legal para essa interpretação.

A razoabilidade na leitura desse comando residiria na aceitação de pagamentos em desconformidade com a periodicidade/número de parcelas estabelecidos pela lei para, por exemplo, corrigir eventuais erros de apuração do valor já pago. Mas desde que resulte de erro eventual. Ou, ainda, em caso de desligamento do empregado, que faria jus ao recebimento proporcional do valor ajustado no instrumento de negociação.

Se o programa de participação nos lucros é composto por mais de um instrumento, como relata a recorrente, cabe à empresa, cuja vontade é elemento integrante na constituição deles, laborar para que haja observância da periodicidade estipulada por lei.

O entendimento aqui esposado está de acordo com a jurisprudência recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do que servem de exemplo os Acórdãos 9202-004.543, 9202-004.347, 9202-004.342. Deste último, transcrevo abaixo parte da ementa:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS -
REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE
SEMESTRAL.*

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados.

E do voto, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Repara-se da leitura acima, que não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Por esse motivo, entendo que, para cada empregado, pagamentos sem respeito à periodicidade mínima legalmente estabelecida, desconfiguram o programa e, portanto, todas as verbas a ele pagas a título de PLR devem compor o salário de contribuição.

Portanto, em relação à descaracterização dos pagamentos realizados pela empresa fiscalizada nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010 como PLR entendo que está correta a fiscalização ao afirmar que não foram observadas as exigências estabelecidas pela lei no que diz respeito à periodicidade e ao número de parcelas.

Por outro lado, quanto à competência 02/2010, a própria fiscalização, no âmbito da diligência efetuada, reconheceu o erro na apuração da base de cálculo.

Em consequência, entendo que deve ser dado parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo relativa ao mês 02/2010 o valor da antecipação paga em 2009 na importância de R\$ 7.315.399,94, restando, nessa competência, o lançamento em relação ao valor líquido de R\$ 11.437.020,21.

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário apresentado e lhe dar parcial provimento para excluir da base de cálculo relativa à competência 02/2010 o valor de R\$ 7.315.399,94.

(assinado digitalmente)

Processo nº 15504.724960/2014-79
Acórdão n.º **2201-004.463**

S2-C2T1
Fl. 776

Dione Jesabel Wasilewski