



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

Processo nº 15504.725797/2014-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.462 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PLR
Recorrente BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE.

Devem ser excluídas do pólo passivo as pessoas a quem foi atribuída responsabilidade solidária, quando a fiscalização não apresenta fundamentos suficientes para essa caracterização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para determinar a exclusão do valor de R\$ 7.315.399,94 da base de cálculo relativa à competência 02/2010. Quanto ao recurso voluntário das responsáveis solidárias, em dar-lhe provimento.

(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. 826/839 e 852/861) apresentados em face do Acórdão nº 16-64.998, da 14ª Turma da DRJ/SPO (fl. 765 e ss), que negou provimento às impugnações apresentadas pela contribuinte (fls. 667/669) e responsáveis solidárias (fls. 456/467) ao auto de infração Debcad nº 51.061.700-0, no valor de R\$ 1.293.098,62 (fl. 3).

O lançamento é relativo ao percentual majorado da alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - Gilrat, pelo Decreto nº 6.042, de 2007, incidente sobre os valores pagos nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010, a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR.

Segundo o relatório fiscal (fl. 11 e ss), a empresa fiscalizada estaria discutindo judicialmente, através da Ação Ordinária nº 2007.61.00.020014-8, a majoração da alíquota da contribuição Gilrat de 1% para 3%.

Os valores constantes deste AI referir-se-iam às contribuições incidentes sobre remunerações pagas a empregados a título de PLR e não declaradas em Gfip. Alega a Autoridade Fiscal que os pagamentos foram feitos em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, mais especificamente seu art. 3º, § 2º, que veda o pagamento em mais de duas parcelas no mesmo ano civil ou em periodicidade inferior a seis meses.

A contribuição patronal de 20% e a alíquota de Gilrat de 1% teriam sido lançadas no Processo nº 15504.724958/2014-08.

As contribuições lançadas neste auto de infração não teriam sido objeto de depósito judicial e não haveria qualquer outra causa de suspensão da exigibilidade, de forma que houve lançamento de acréscimos legais e da multa de ofício no percentual de 75%.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, com base em declaração firmada pelo sujeito passivo, foram lavrados termos de sujeição passiva solidária (fls 409/430) em face das empresas que integrariam o mesmo grupo econômico e que estão listadas no item 6.1 do relatório fiscal.

O auto de infração foi impugnado pela contribuinte (fls. 667/669) e pelas responsáveis solidárias (fls. 456/467), o que rendeu ensejo ao Acórdão nº 16-64.998, da 14ª Turma da DRJ/SPO (fl. 765 e ss), assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2010 AÇÃO
JUDICIAL. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA.*

JULGAMENTO DA MATÉRIA DIFERENCIADA.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa renúncia ao contencioso. Entretanto, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial, o julgamento limitar-se-á à matéria diferenciada.

*CONVENÇÃO COLETIVA/ACORDO COLETIVO DE
TRABALHO.*

*INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS
EM LEI.*

As Convenções e os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico, deverá a Autoridade Fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo conforme art. 124 do CTN c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2010
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELA
EMPRESA.*

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados que lhes prestem serviço (art.28, I c/c o art.22, II, ambos da Lei 8.212/91).

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA
EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO
ESPECÍFICA.*

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição (Lei 10.101/00).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados dessa decisão em datas que oscilaram entre 10/02/2015 e 18/02/2015 (fls. 801/824), os sujeitos passivos apresentaram, tempestivamente, em 09/02/2015, seus recursos voluntários (fls. 826/829 e 852/861).

Em suas razões recursais, as responsáveis solidárias aduzem, em síntese, que:

1. A responsabilidade tributária é matéria submetida à reserva de lei complementar e o caso em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses prescritas pelo Código Tributário Nacional - solidariedade de fato e solidariedade de direito.

2. Quanto à solidariedade de fato, a autoridade lançadora não demonstrou haver interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, limitando-se a afirmar a existência de grupo econômico a partir de suposta informação prestada pelo sujeito passivo.

3. A caracterização de grupo econômico exige a demonstração de que as empresas encontram-se sob direção, controle ou administração de uma terceira, não bastando a simples participação societária;

4. É inviável a aplicação da solidariedade prevista no art. 30, IX, da lei nº 8.212 de 1991, já que esta não é lei complementar.

5. Citam o Acórdão nº 2402-002.819 relativo a caso em que os recorrentes foram apontados como devedores solidários e no qual foi afastada a própria caracterização de grupo econômico.

A empresa fiscalizada, por sua vez, apresenta como razões de recorrer os seguintes argumentos:

1. O único critério jurídico utilizado pela fiscalização para realizar a exigência fiscal foi a existência de parcelas de PLR pagas em mais de duas vezes no mesmo ano civil.

2. Se o plano foi formulado de acordo com os parâmetros legais, a mera execução em contrariedade à regra do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, não implica mácula a todo o programa de PLR.

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. Apresenta o resumo da folha de pagamentos do mês de fevereiro de 2010 para comprovar que nele foi quitado o ajuste final do PLR decorrente do Acordo Coletivo de 2009, o que significaria que essa parcela não se relaciona com o exercício de 2010.

5. 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).

6. 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.

7. 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.

8. A única parcela que descumpriu essa regra foi a de novembro, mas seu pagamento é decorrente da força normativa da CCT, o que impede que seja tributada.

9. 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 a fls 880.

Neste Conselho, este processo foi distribuído em sessão pública a esta Conselheira.

Em uma primeira análise, seu julgamento foi convertido em diligência, através da Resolução nº 2201-000.274 (fls. 870/882), 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. 904/905, 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. 888/889).

A desistência diz respeito apenas à competência 11/2010, cujo lançamento teria sido realizado de forma apartada dos demais débitos (relativos às competências de 02/2010 e 08/2010).

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Os recursos voluntários apresentados preenchem os requisitos de admissibilidade e deles conheço.

Contribuinte

Contra a contribuinte foi lavrada exigência fiscal relativa ao percentual majorado da alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - Gilrat, pelo Decreto nº 6.042, de 2007, tendo por base de cálculo os valores pagos a título de PLR nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010.

Contudo, em face da desistência parcial informada, remanescem em litígio as 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 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 Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

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

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

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

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o

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 – 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 preempitoriamente 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.

Assim, entendo que deve ser dado parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa fiscalizada, 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.

Responsáveis solidárias

O relatório fiscal apresentou a seguinte fundamentação para a atribuição de responsabilidade solidária para as empresas listadas na fl. 17:

6.1 - Conforme declaração firmada pelo sujeito passivo, além do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A., fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:

Após a identificação das empresas, são transcritos os textos legais que dariam amparo a essa atribuição de responsabilidade: art. 124, I e II do CTN; art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991; art. 222 do Regulamento da Previdência Social; art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009; para, então, a autoridade fiscal concluir:

6.6 - Dessa maneira, foi constatado, nos termos da legislação previdenciária, o grupo econômico constituído pelas empresas acima identificadas. Como consequência foram lavrados os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - TSPS, aos quais foram anexadas cópias deste AI, bem como de seus anexos (em arquivos digitais, devidamente autenticados), endereçadas às empresas enumeradas no item 6.1 acima, com o objetivo de cientificá-las, como sujeitos passivos solidários, das respectivas exigências tributárias, lavrados contra a pessoa jurídica AUTUADA, na data de 28/07/2014.

Essa precariedade na fundamentação é repetida nos Termos de Sujeição Passiva Solidária, que estão nas fls. 409/430 dos autos.

A prosperar o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal no capítulo 6 do relatório e nos termos de sujeição passiva solidária, para que uma pessoa jurídica se tornasse solidariamente responsável (sem benefício de ordem, é bom lembrar) pelos débitos de outra, bastaria que esta declare que ambas pertencem ao mesmo grupo econômico.

Não me parece que esse seja o sentido da norma.

Por amor à clareza, transcrevo abaixo os atos normativos que conduziriam à responsabilidade de que ora se trata:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Decreto nº 3.048, de 1999

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

In RFB nº 971, de 2009

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a

administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária deve ser demonstrada para que se torne legítima a constituição do crédito tributário, a mesma sorte merece a atribuição de responsabilidade por esse crédito. De fato, para que surja a responsabilidade é também necessário demonstrar a ocorrência dos fatos que lhe deram origem, o que não foi realizado no processo em questão.

Quanto a esse aspecto, por sua clareza, transcrevo trecho do voto da Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarine, no Acórdão nº 2401-004.470:

Sobre os "grupos econômicos", têm-se os constituídos formalmente (de acordo com a Lei 6.404/76) e os denominados "grupos econômicos de fato", que podem ser regulares ou irregulares.

A Lei 6.404/76, denominada "Lei das Sociedades Anônimas", cuida do "grupo econômico" (que denomina "grupo de sociedade"), legalmente constituído, limitando-se a estabelecer as normas aplicáveis nos casos em que uma sociedade controladora e suas controladas deliberada e formalmente constituem um grupo, que se sujeita, portanto, às devidas exigências legais, inclusive registro público.

Além dos grupos econômicos formalmente constituídos, são frequentemente encontrados os "grupos de empresas" com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Esses "grupos de empresas" são os denominados grupos econômicos de fato, que podem ser regulares ou irregulares.

Os grupos econômicos de fato regulares são aqueles que, apesar de não serem dotados de formalização legal, não realizam práticas dissuasivas irregulares, ao serem constituídos.

Os grupos econômicos de fato e irregulares também não são dotados de formalização legal, mas apresentam irregularidades ou mesmo ilegalidades na sua constituição, com o objetivo, dentro outros, de se eximir ilegalmente do pagamento de tributos ou de suprimir os meios legais de cobrança.

A partir dessa explicação, que prima pela didática, vê-se que os grupos econômicos a que se refere o art. 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991, podem ser de duas naturezas: de direito, quando assim constituídos; de fato, quando, sem estarem assim formalizados, apresentam direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo conjunto de pessoas, característica que evidencia a existência do grupo.

Sendo de direito, a prova da sua existência dar-se-ia pela apresentação dos instrumentos que formalizaram sua constituição.

Sendo de fato, pela demonstração das peculiaridades na relação entre as pessoas jurídicas envolvidas, compatíveis com a estrutura e funcionamento de um grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, faz-se necessário que essa situação seja evidenciada pela fiscalização.

Ocorre que no caso em análise a autoridade fiscal não se reporta aos atos constitutivos para demonstrar a existência do grupo econômico, o que conduziria à conclusão de que ele seria "de fato" e não "de direito". Sendo de fato, sua caracterização deveria se dar nos termos que são assim descritos pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no Acórdão nº 2402-005.776:

Como se vê, para a caracterização de grupo econômico as normas acima exigem que haja um comando centralizado das empresas envolvidas. A moderna doutrina do Direito Laboral, avançando na interpretação destes dispositivos, lança mão do "princípio da primazia da realidade", para acolher o entendimento de que para configuração de grupo econômico de fato, basta a existência de provas nos autos demonstrando que entre as empresas constantes da relação jurídica processual trabalhista haja direção ou controle ou administração, ainda que seja coordenação horizontal, tendo um objeto social que evidencie o propósito comum das empresas.

A questão também foi desenvolvida pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no voto condutor no Acórdão nº 2201-003.285, de onde se extrai:

Encontramos no relatório fiscal a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios comuns, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais.

Na hipótese em análise o relatório fiscal se limita a afirmar a existência do grupo econômico com base em suposta declaração do contribuinte, o que não é suficiente para suportar a atribuição de responsabilidade pretendida.

Em consequência, por falta de fundamentação apta a amparar a pretensão, entendo que deve ser afastada a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas listadas no item 6 do Relatório Fiscal (fl. 17).

Conclusão

Em vista do exposto, voto por conhecer os recursos apresentados e, no mérito, dar parcial provimento ao apelo da contribuinte para excluir da base de cálculo relativa à competência 02/2010 o valor de R\$ 7.315.399,94, e dar provimento ao recurso apresentado pelas responsáveis solidárias para excluí-las do pólo passivo da obrigação tributária tratada neste processo.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski

