



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000646/2007-08
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.785 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAINT-GOBAIN ABRASIVOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/07/2006

PLR. PERIODICIDADE. OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL.

Nos termos da legislação vigente à época dos fatos geradores, era 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, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1.640/1.650) em face do V. Acórdão de nº 2401-005.995 (e-fls. 1.625/1.638) da Colenda 1ª

Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 17 de janeiro de 2019 o recurso voluntário da contribuinte e de ofício relacionado ao lançamento de NFLD nº 37.139.707-3 de referente às contribuições de que tratam os art. 22, incisos I e II, e 94 (este último, antes de sua revogação pela Lei nº 11.457, de 16-3-2007) da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, incidentes sobre PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS PLR pagas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços ao contribuinte, no período de janeiro de 1997 a julho de 2006 (não contínuo).

2 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, e dos embargos de declaração, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/07/2006

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. NÃO PROVIMENTO

De acordo com o que se observa do lançamento, a fiscalização exigiu o valor provisionado no mês de 12/2002, todavia, a simples provisão não representa o fato gerador da contribuição previdenciária, motivo porque deve ser excluído da base de cálculo do lançamento.

Quanto aos pagamentos a título de PLR nos anos de 2003 a 2006, não se vislumbra qualquer irregularidade com relação aos pagamentos realizados em janeiro e julho, pois estão dentro dos limites estabelecidos pelo § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, tanto com relação a semestralidade, quanto ao limite de dois pagamentos anuais.

Deve ser acatada a retificação do lançamento proposta pela autoridade fiscal após a diligência.

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL

O contribuinte comprovou ter efetuado o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias e não se pode perder de vista que o lançamento trata de diferenças de contribuições, o que atrai a regra do 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

INEXISTÊNCIA

Não há que se falar em nulidade quando o procedimento fiscalizatório foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o sujeito passivo foi devidamente intimado para apresentação de documentos de seu interesse e razões de defesa, e o lançamento foi fundamentado nas razões de fato e de direito apresentadas pelo Auditor Fiscal e apurado da forma como determina o artigo 142 do CTN.

NULIDADE. RELATÓRIO DOS CO-RESPONSÁVEIS. INSUBSISTÊNCIA

O fato dos sócios da empresa terem sido relacionados no relatório de co-responsáveis não significa a caracterização da responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tendo finalidade meramente informativa. Súmula CARF nº 88 Vinculante.

PLR. PAGAMENTOS EM DESACORDO COM A LEI

Em que pese as alegações do contribuinte, os pagamentos a título de PLR que em dissonância com a regra estabelecida no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 são indevidos, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo previdenciária.

TAXA DE JUROS SELIC

Correta a aplicação dos juros SELIC. Tal matéria já está pacificada no âmbito desde Conselho, conforme se extrai do enunciado da Súmula CARF nº4.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência até a competência 10/2002.

03 – De acordo com o despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda de e-fls. 1.653/1.660:

“Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 12/02/2019, conforme despacho de encaminhamento à folha 1639. A contagem para intimação presumida da Fazenda Nacional terminou em 14/03/2019. Em 19/03/2019, os autos foram devolvidos com o presente Recurso Especial (fls. 1640/1650), despacho de encaminhamento à folha 1651, dentro do prazo de quinze dias previsto no art. 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343 de 9 de junho de 2015, sendo, portanto, tempestivo.”

04 – Foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional em relação a matéria ***“PLR - Pagamento em periodicidade maior que a estabelecida em lei - Incidência da contribuição previdenciária sobre todas as parcelas”***, e em suas razões a Fazenda Nacional em síntese alega:

a) somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão imunes à tributação.

b) o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência por inúmeros fundamentos, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração. Senão, vejamos.

c) o ponto central que a Procuradoria entende necessário destacar nesta oportunidade cinge-se ao descumprimento da determinação legal atinente à periodicidade dos pagamentos.

d) conforme dispositivos legais analisados, verifica-se a necessidade de cumulatividade dos requisitos para a aquisição do benefício de não incidência tributária, quais sejam: dos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados devem 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.

e) Nestes termos, observe-se que a lei vigente ao tempo do fato gerador veda a distribuição dos valores em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes no mesmo ano civil.

f) No caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, o que restou incontroverso no acórdão recorrido. Por tal razão, entende a União que se encontram desnaturados todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados.

g) Contudo, o acórdão recorrido entendeu pertinente decotar do lançamento, mantendo a tributação apenas sobre as parcelas que não foram pagas em consonância com a exigência legal.

h) A Procuradoria sustenta que não há respaldo para manutenção no lançamento apenas de certas parcelas, uma vez que todo o pagamento de PLR encontra-se em desconformidade com as regras atinentes à matéria.

i) No caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte, razão que desnatura todos os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados, considerando afronta à regra disposta no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.

j) Logo, o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91

05 – Por sua vez a contribuinte tomou ciência em 23/04/2019 das razões de recurso especial e apresentou em 08/05/2019, e apresentou contrarrazões (e-fls. 1.911/1.932) com as seguintes afirmações:

a) pede o não conhecimento do recurso pela ausência de divergência entre o paradigma e o acórdão recorrido.

b) A Recorrente instituiu o pagamento de participação nos lucros no ano de 1996. Desde então poucas alterações foram promovidas no Plano, conforme se verificou das cópias dos acordos anexadas à defesa, referentes aos anos englobados pela NFLD nº 37.139.707-3.

c) que o pagamento de participação nos lucros pela Recorrente é regido por acordo amplamente debatido e divulgado aos seus empregados e representantes do sindicato. A cada início de ano-calendário, a Recorrente e representantes do sindicato divulgam aos trabalhadores o processo de discussão de um novo acordo de PLR e como podem participar das comissões

que serão instauradas para tanto. Essa divulgação é feita verbal e formalmente, como por exemplo pela edição de jornais e panfletos.

d) O Plano da Recorrente apresenta, em regra, duas estruturas: (i) uma para empregados, e (ii) outra para diretores e executivos em geral.

e) Os empregados, regra geral, têm sua participação nos lucros e resultados atrelada a metas gerais e a metas específicas previstas expressamente nos acordos coletivos e recebem um adiantamento no mês de julho do ano a que essas metas se referem¹ e a parcela final no mês de janeiro do ano subsequente, momento em que já computados e divulgados os resultados da Recorrente. 38. Esses valores da PLR dos empregados são contabilizados num primeiro momento em conta de provisão de “Participação nos Lucros” (conta contábil 4350015) e em contrapartida à conta de despesa de PLR (conta contábil 8790010). Quando pagas, são baixadas da provisão através do pagamento em folha ao empregado. Em caso de saldo remanescente é providenciado o estorno das provisões. Dessa forma, como será inclusive melhor argumentado no Recurso Especial da Recorrida, as contas indicadas na contabilidade da Recorrente como de participação nos lucros, e utilizadas para embasar parte do lançamento, referem-se apenas ao pagamento de EMPREGADOS (que recebem a PLR tão somente nos meses de janeiro e julho de cada ano), excluídos diretores e executivos.

f) Os valores relativos à participação nos lucros e resultados dos diretores e executivos, que internamente é conhecido por “MICP” (Management Incentive Compensation Program), são contabilizados num primeiro momento em conta contábil de provisão denominada “Gratificações” (conta contábil 4350010) e em contrapartida à conta de despesa de gratificações (conta contábil 8790020). Quando pagas, são baixadas da provisão através do pagamento em folha. Em caso de saldo remanescente é providenciado o estorno das provisões.

06 – Houve interposição de recurso especial pelo contribuinte, contudo, negado seguimento. Sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

07 – O Recurso Especial da recorrente Fazenda Nacional é tempestivo contudo a recorrida arguiu preliminar de não conhecimento alegando que ambos os paradigmas tratam de situações peculiares e portanto não são similares ao seu caso e portanto não autorizam a interpretação da questão posta pela recorrente e portanto, passo à sua análise.

08 – Entendo que ambos os paradigmas guardam similitude fática em relação a matéria da decisão recorrida, bem como encontram-se presentes a divergência de interpretação

em relação a questão da periodicidade de pagamento da PLR, sendo de fácil constatação tanto no acórdão recorrido (que negou provimento ao recurso de ofício adotando os seus fundamentos) quanto os paradigmas.

09 – De acordo com o despacho de admissibilidade no qual adoto como razões de decidir, indicou, *verbis*:

“Da análise dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se a divergência jurisprudencial suscitada pela Fazenda Nacional.

Enquanto no acórdão recorrido manteve-se a decisão de primeira instância que excluiu do lançamento as parcelas pagas a título de PLR, mantendo-se apenas as parcelas excedentes, nos paradigmas, o entendimento é no sentido de que uma vez descumprido o requisito da periodicidade, a totalidade dos valores pagos deve ser tributada e não apenas as parcelas excedentes ao número de pagamentos previstos na lei.

Assim, demonstrada a divergência jurisprudencial, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.” Grifei

10 – Pelo exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Paradigmas: 9202-005.719 e 9202-005.979

Mérito

11 – A matéria não é nova nessa E. Turma, sendo que no caso concreto a decisão recorrida assim tratou o tema adotando as razões da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento para negar provimento ao recurso de ofício, sem grifos no original, *verbis*:

“A Delegacia de Julgamento considerou a decadência em relação às competências de 01/1997 a 11/2001; acatou a retificação do lançamento proposta pela autoridade fiscal após a diligência; e com relação às demais competências exigidas, decidiu por excluir do lançamento o valor provisionado em 12/2002, constante do Balanço Patrimonial; excluir da base de incidência os pagamentos realizados em janeiro e julho por estarem em conformidade com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/200, nos termos da tabela constante à fl. 1246, conforme excertos da decisão a seguir transcritos:

‘A especificação contida na Constituição da República e legislação previdenciária referente ao “creditamento” não pretende estabelecer como fato gerador da contribuição previdenciária a efetiva prestação de trabalho, mas sim o “reconhecimento do crédito pelo devedor”. Assim, segundo os termos da legislação invocada, o fato gerador da contribuição previdenciária é o efetivo pagamento dos salários ao trabalhador, nos termos dos dispositivos supracitados.

Por conseguinte, o valor tomado para a competência 12/2002, não representa, efetivamente, um fato gerador de contribuição social/previdenciária, uma vez que representa apenas uma provisão para pagamento, isto é, apenas uma obrigação. Quer dizer, não se verificou o “creditamento” de que falamos.

Devendo, portanto, este colegiado decidir pela exclusão do correspondente valor deste lançamento.

Quanto aos valores tomados em face das demais competências, temos que o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 19-12-2000 é expresso quanto à impossibilidade jurídica de se realizar a distribuição de lucros em mais de duas parcelas no mesmo ano civil. Confira-se:

[...]

De fato, pelo que se depreende dos temos do relatório fiscal, o lançamento decorreu, unicamente, de a empresa haver efetuado mais de dois pagamentos nos anos de 2003 a 2006, a título de participação dos empregados nos seus lucros. Dito de outro, a NFLD resulta, tão somente, do descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101 retro citado, segundo o qual “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. ”.

[...]

Quer dizer, a empresa descumpriu a Lei nº 10.101/2000 (em março e abril nos anos 2003 e 2004, em fevereiro e março no ano de 2005 e em março no ano de 2006), porque esses pagamentos foram efetuados “em periodicidade inferior a um semestre” em relação ao primeiro, ocorrido em janeiro.

Todavia, não se vislumbra qualquer irregularidade quanto ao pagamento realizado em julho de todos esses anos, assim porque realizado há mais de seis meses em relação ao de janeiro, como pelo fato de que, na medida em que os valores relativos a fevereiro a abril sejam considerados “salários”, e não distribuição de lucros, resta atendida, também, a segunda condição estabelecida no § 2º do art. 3º da nova MP, isto é, que a distribuição não se dê “mais de duas vezes no mesmo ano civil”. Entretanto, os pagamentos subsequentes, isto é, relativos a agosto, outubro, novembro e dezembro, se verificam em periodicidade inferior a um semestre e, que, portanto, devem ser considerados como “salário” remuneração integrante do salário - de contribuição (inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991).

Assim, temos que os pagamentos realizados em janeiro e julho encontram-se em conformidade com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000. Pelo que os correspondentes valores não integram o salário-de-contribuição, devendo, portanto, serem excluídos do presente lançamento.

Entendo que não merece reforma a decisão de piso.’

(...) omissis

Quanto aos anos de 2003 a 2006, não se vislumbra qualquer irregularidade com relação aos pagamentos realizados em janeiro e julho, pois encontram-se dentro dos limites estabelecidos pelo § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, tanto com relação a semestralidade, quanto com relação ao limite de dois pagamentos anuais.

Dessa forma, não merece reparos a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, razão porque nego provimento ao Recurso de Ofício.”

12 – A decisão recorrida entende e reconhece que houve irregularidade e que os pagamentos foram efetuados em contrariedade aos termos da Lei 10.101/2000, contudo, efetuou uma interpretação para manter dentro do Plano de PLR apenas os valores pagos “de acordo” com a legislação, no entendimento da decisão recorrida que negou o recurso de ofício.

13 – Contudo, entendo que não é essa a melhor exegese em relação a essa Lei, e destaco os pontos do meu entendimento iniciando pela análise da referida verba, destacando as principais premissas, com base nos trechos do voto do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no Ac. 2201-004.062 05/02/2018 e que peço vênia para transcrição, com grifos do original:

“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 emendada:

“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 têm nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ‘participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**’*

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

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

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

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

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

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que 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.

14 – Estabelecidas essas premissas controverte-se nesse processo a questão da periodicidade dos pagamentos em desacordo com a Lei de regência e a incidência da contribuição sobre a totalidade de tais pagamentos do plano.

15 – Como dito anteriormente a decisão recorrida entende que houve irregularidades quanto a periodicidade do pagamento da PLR em desacordo com a legislação, efetuando apenas uma interpretação no sentido de excluir algumas parcelas pagas que entende que estariam dentro da periodicidade da legislação, contudo com a devida vênia, entendo que merece reforma.

16 – Dessa forma diante do descumprimento de lei isentiva o contribuinte atraiu forçosamente a incidência tributária, uma vez que tal extrapolação permite dizer que desnatura a própria verba, sendo irrelevante a motivação que levou a empresa a descumprir tal periodicidade legal.

17 – A respeito do tema, por derradeiro, adoto como razões de decidir de parte do voto no Ac. 9202-005.706 J. 29/08/2017 de relatoria do I. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, *verbis*:

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, § 9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art.28 (...)

§ 9º Não integram o salário-decontribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

(Negritei.)

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma, o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adéquam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

A matéria admita no recurso trata de requisitos da Lei nº 10.101/2001, que se impõe como necessários aos acordos para que os pagamentos de PLR sejam como tais considerados e por isso excluídos da incidência de contribuições previdenciárias.

Com apoio no art. 111 do CTN, entendo que qualquer norma que leve à isenção tributária, deve ser tratada de forma literal e restritiva, e, sob essa ótica, passo à análise das matérias recorridas.

No que concerne à periodicidade dos pagamentos a título de PLR, a Procuradora defende que não se admita o pagamento de mais de duas parcelas da PLR dentro de um mesmo semestre civil, sem vulnerar o disposto na legislação de regência, contaminando todos os pagamentos a esse título.

À época dos fatos geradores, a lei 10.101/2000 também não admitia o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos eram cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, também em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos fora da estipulação legal a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descrevia o dispositivo legal a respeito, então vigente:

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.

Aliás, em voto sobre esta matéria já me posicionei, em oportunidades anteriores, no sentido de que o pagamento de verbas a título de PLR, quando é descumprido o requisito de periodicidade, desvirtua a natureza de todos os valores pagos, que passam a ter natureza salarial. Assim, todas as parcelas seriam, em tese, no entender deste relator, sujeitas à tributação.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda.

Conclusão

18 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso