



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005308/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.813 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente COMPANHIA DE CONCESSOES RODOVIARIAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. - CFL 68

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária (CFL 68). Referida infração é mensal e corresponde a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada ao valor legalmente previsto em função do número de segurados em cada competência.

PLR DESCUMPRIMENTO DE UM DOS REQUISITOS LEGAIS

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP.

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regras no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações relativas ao Relatório de Vínculos e “corresponsabilidade”; e na parte conhecida, por voto de qualidade, previsto no § 9º, do art. 25, do Decreto n.º 70.235, de 1972, c/c com o art. 1º da Medida Provisória n.º 1.160, de 2023, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento parcial, para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei n.º 8.212/91, conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei n.º 11.941/09; os conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Martin da Silva Gesto deram provimento em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 165 e ss) interposto contra decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (fls. 144 e ss) que manteve o Auto de Infração, lavrado em razão da infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que a empresa deixou de informar em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social fatos geradores das contribuições previdenciárias, apresentadas no Anexo Debcad 37.245.724-0, que são os seguintes: a. Diferenças de valores apurados nas folhas de pagamento; b. Diferenças de valores pagos aos segurados contribuintes individuais, e c. Participação nos lucros e resultados em desconformidade com a Lei 10.101/2000 – CFL 68.

Observa-se que a impugnação refere-se ao lançamento para as competências 01 a 10/2004, mas busca a declaração de decadência ou decretada a improcedência da autuação.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto-de-Infração - AI DEBCAD n.º 37.245.724-0, lavrado pela fiscalização em 26/11/2009, lavrado contra a empresa, por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, tendo em vista que a empresa deixou de informar em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do

Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social fatos geradores das contribuições previdenciárias, apresentadas no Anexo Debcad 37.245.724-0, que são os seguintes:

- a. Diferenças de valores apurados nas folhas de pagamento;
- b. Diferenças de valores pagos aos segurados contribuintes individuais, e
- c. Participação nos lucros e resultados em desconformidade com a Lei 10.101/2000.

O dispositivo legal infringido foi: artigo 32, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, combinado com artigo 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

De acordo com o relatório fiscal da aplicação da multa, com a publicação da MP 449/2008, em 04/12/2008, os artigos 32 e 35 da Lei 8212/1991, convertida em Lei 11.941/09, sofreram modificações, e por isso houve a necessidade de se comparar as penalidades previstas atuais, com as penalidades existentes na época da ocorrência dos fatos geradores, a fim de apurar a norma mais benéfica ao sujeito passivo, conforme demonstrado na planilha de comparação de fls. 09/10.

Nesse sentido, em respeito ao artigo 106, II, alínea c do CTN, a multa calculada do AI CFL 68, somada com a multa de ofício, iniciando com a aplicação de 24% no momento da autuação dos Als de obrigação principal, foi confrontada com a multa de ofício da MP 449/2008 - 75%, para a aplicação da penalidade mais benéfica, pelo total da autuação.

Após a comparação, verificou-se então, que nas competências de abril/maio/junho e setembro de 2004 a sistemática anterior a MP 449 é mais benéfica para a empresa, e nas demais competências, a sistemática que surge com a MP 449, convertida em Lei 11.941/09, restou mais benéfica, sendo-lhes aplicado o percentual de 75% .

Foi aplicada, assim, a multa no importe de R\$ 26.583,60 (vinte e seis mil quinhentos e oitenta e três reais e sessenta centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, conforme artigo 32, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, e artigos 284, inciso II, e 373 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, na redação dada pelo Decreto n.º 4.729, de 09/06/2003, com atualização pela Portaria MPS n.º 48, de 12/02/2009, observado o limite por competência, em função do número de segurados da empresa, previsto no artigo 32, parágrafo 4º, da Lei n.º 8.212/91.

Conforme termo de antecedentes não ocorreram circunstâncias agravantes ou atenuantes, e não constam autos de infração lavrados anteriormente para a empresa, conforme termo de antecedentes de fls.10.

Atendeu a fiscalização o Senhor Noel Moreira da Silva, CPF n.º 077.239.148-30 e Senhor Edmilson Pinheiro da Silva, CPF n.º 067.916.858-32, coordenadores de serviços e administração, aos quais foram prestados todos os esclarecimentos em relação à origem e natureza do crédito previdenciário, bem como os referentes aos procedimentos da fiscalização:

DA IMPUGNAÇÃO

Dentro do prazo regulamentar, a empresa impugnou o lançamento por meio do instrumento de fls.60/86, através da juntada de documentos de fls. 139/137, sendo: procuração, substabelecimento, cópias dos documentos pessoais dos procuradores, das atas de assembleia extraordinária, do resumo geral da folha de pagamento, gps, acordo coletivo de trabalho, e do plano de participação nos resultados, tendo sido deduzidas as alegações a seguir sintetizadas:

I -DOS FATOS

Inicialmente faz uma breve síntese dos fatos que levaram a presente autuação, para após demonstrar seu inconformismo com o lançamento efetuado, pelas razões que se seguirão enumeradas.

II - PRELIMINARES:

11.1-Da conexão com os autos de infração 37.245.727-4 e 37.245. 725-8.

Preliminarmente, ressalta que também foram lavradas contra a Impugnante os autos de infração 37.245.727-4 e 37.245. 725-8, decorrentes da falta de recolhimento de débitos previdenciários correspondentes a parte da empresa destinadas a Seguridade Social e as destinadas ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do Trabalho - GILRAT, e as contribuições sociais devidas pela empresa a terceiros (salário educação, SESC, SENAC, INCRA e SEBRAE), diferenças de valores apurados nas folhas de pagamento; diferenças de valores pagos aos segurados contribuintes individuais, e Participação nos lucros e resultados em desconformidade com a Lei 10.101/2000..

Entende que como a causa de pedir do presente AI é comum com os demais autos lavrados, requer pelo julgamento em conjunto e simultâneo desses processos administrativos, dada a conexão entre eles, na forma do artigo 105 do CPC, com aplicação subsidiária ao presente processo por força do artigo 38 da Portaria RFB 10.875/2007.

11.1-Da nulidade por responsabilidade tributária imposta ao administrador sem motivação.

Defende não ter amparo em Lei a imposição de responsabilidade por eventuais débitos previdenciários aos diretores e conselheiros de administração da empresa, visto que não ocorreu ou se comprovou a dissolução irregular da sociedade ou infração a lei penal praticada pelo dirigente, ou terem agido estes com excesso de poderes, conforme dispõe o artigo 135 do CTN.

E, nem se albergue que essa responsabilidade seria a prevista no artigo 268 do Decreto 3048/99 ou no artigo 13 da Lei 8.620/1993, pois não tem amparo em Lei Complementar e, portanto ferem a Constituição Federal, artigo 146, inciso III, aliena b.

Ademais, esses dispositivos são frontalmente contrários ao artigo 135 do CTN. Por último, ressalte-se que não há no AI qualquer apuração de excesso administrativo ou até mesmo comprovação de dolo ou culpa por parte das pessoas físicas apontadas pela fiscalização.

Diz que é este o entendimento da STJ, e cita trecho do Agravo Regimental do Recurso Especial 536.098, e da 2º Câmara de Julgamentos do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS), que ao julgar a NFLD 35.753.219-8, prescreve não ser a responsabilidade do sócio objetiva.

Refere-se ainda ao desrespeito por completo dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, visto que as pessoas apontadas como co-responsáveis dos cogitados créditos tributários sequer foram notificadas para se defender contra os atos a ela atribuídos.

III DO MÉRITO

111.1- Da decadência - Tributo sujeito ao lançamento por homologação

111.1.I - Da aplicação do §4º do artigo 150 do CTN

Diz que como se trata de contribuições previdenciárias de tributos sujeitos ao lançamento por homologação sempre se aplica a regra do §4º do artigo 150 do CTN, quando não há dolo, fraude ou simulação, não tendo sido cogitado em nenhum momento dessas hipóteses.

Transcreve o entendimento doutrinário de Alberto Xavier, neste sentido, bem como o do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou seja, no sentido de que se aplica a regra do §4º do artigo 150 do CTN, independente de ter havido ou não o pagamento antecipado.

Assim, tendo em vista que a impugnante teve ciência do Auto de Infração em 26/11/2009, o qual objetiva a cobrança de Contribuições Previdenciárias no período de

janeiro a outubro de 2004, não há de que o crédito está extinto pela decadência nos termos dos artigos 156, inciso V, c/c 150, §4º.

111. 1.2. Da existência de pagamento antecipado.

De todo modo, ainda que esse não fosse o entendimento, afirma que houve recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, tendo em vista que a fiscalização está exigindo apenas diferenças não recolhidas pela impugnante e não o pagamento integral das competências relacionadas no AI em razão de ausência de recolhimento.

Ressalta que o próprio Relatório de Apropriação de documentos apresentados - RDA, considerou na apuração do alegado crédito previdenciário as Guias de Previdência Social quitadas pela impugnante no período de janeiro a outubro de 2004, e da mesma forma o Discriminativo do Débito - DD apresentado pela fiscalização, contempla valores de créditos que estão sendo deduzidos dos supostos débitos apurados.

E, se não bastasse o exposto, diz que o próprio relatório fiscal dispõe que os valores foram apurados pela diferença entre os valores nominais retirados das folhas de pagamento e os valores nominais declarados em GFIP's.

Entende que o mesmo se aplica ao crédito de PLR caso seja este entendido como de natureza salarial, pois nas competências abril, maio, junho e setembro de 2004 efetivamente houve recolhimento de contribuição previdenciária sobre verbas remuneratórias.

Lembra que a hipótese de incidência de contribuição previdenciária é em suma “pagar rendimentos do trabalho” em razão da relação laboral, sendo um equívoco considerar hipóteses de incidência autônomas, de modo que a desconsideração de quaisquer delas quando da apuração do tributo (PLR) implica em recolhimento a menor.

Faz uma co-relação com a legislação do PIS, Cofins e do IR, quando o contribuinte compensa prejuízo fiscal além do permitido pela legislação ou quando não leva à tributação determinado rendimento por entendê-lo não configurar acréscimo patrimonial, situação que configura pagamentos a menos

111.2- Da imunidade constitucional das participações nos lucros ou resultados.

Diz que desde 1988, os pagamentos estão desvinculados da remuneração de PLR por força de comando constitucional, artigo 7º, inciso XI, norma de eficácia plena. São imunes portanto, na medida em que não integram a remuneração do trabalhador para qualquer efeito, ou seja o texto constitucional jamais determinou que as parcelas de acordo com o programa de PLR seriam imunes somente se preenchidos certos requisitos por parte do empregador.

E, não podendo agir de modo contrário, o legislador corroborou sobre a impossibilidade de se exigir sobre ela contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas, como se depreende do disposto no artigo 3º da Lei 10.101/2000.

Adicionalmente, é importante notar que a condição imposta pelo §9º, alínea j, da Lei 8.212/91 de não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR e que motivou a presente autuação, qual enseja a de que a PLR seja paga ou creditada de acordo com Lei específica, mostra-se absolutamente insubsistente, e de fato, verdadeiramente inócua.

Portanto, finaliza entendendo de que por força de comando constitucional que dissocia a PLR da remuneração e do fato de que os artigos 22, I e II, e 28 da Lei 8.212/91 tratam de incidência tributária sobre a remuneração, o artigo 28, §9º, j, da Lei 8212/91, mostra-se letra morta, e cita jurisprudência neste sentido.

Dos pedidos:

Requer:

a- Reunião do AI que aqui se combate com os autos 37.245.727-4 e 37.24.725-8, para julgamento em conjunto pela conexão;

b- Exclusão das pessoas físicas apontadas como co-responsáveis do débito do Auto de Infração;

c- Seja declarada a extinção pela decadência da totalidade dos lançamentos por força do disposto ao artigo 156, V, c/c artigo 150, §4º do CTN.

d- Que seja declarado que os pagamentos de PLR, não tem natureza salarial, uma vez que estão expressamente desvinculados.

e- Seja declarada a total improcedência e insubsistência da exigência fiscal, cancelando-se integralmente o AI, reconhecendo-se a insubsistência da exigência fiscal constante do AI em tela, com o conseqüente integral cancelamento do crédito previdenciário.

Nestas condições protesta a impugnante provar o alegado por todas as provas permitidas em Direito, especialmente por meio de diligências, perícias, exames, entre outras necessárias.

Com base nas provas juntadas sejam determinadas diligências e que após a realização destas, conferido prazo para manifestação pela Impugnante, sejam integralmente acolhidos os fundamentos da presente impugnação, reconhecendo-se a total improcedência fiscal constante do AI.

Pede por fim que todas as intimações, inclusive para sustentação oral, sejam enviadas aos advogados constituídos pela empresa autuada.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

Assumo: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/09/2004

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária. '

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADENCIA. INOCORRENCIA.

Tratando-se de Auto de Infração (AI) lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide a contribuição previdenciária quando constatado que a empresa descumpriu a proibição constante da Lei 10.101, de 19/12/2000, que veda 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..

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 29/11/2010 (fls. 164), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 23/12/2010 (fls. 165 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra o lançamento ao fundamento que:

1 – a autuação é nula, na medida em que impingiu responsabilidade tributária aos diretores e conselheiros sem motivação, elaborando Relatório de Vínculos;

2 – o crédito lançado encontra-se extinto pela decadência, considerada aplicação do art. 150, §4º, do CTN;

3 – o pagamento de PLR encontra-se desvinculado da remuneração por força de comando constitucional;

Pede aplicação da retroatividade benigna para a multa.

Busca o cancelamento da autuação.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

Não se conhece das alegações e pedidos relativos ao Relatório de Vínculos e “corresponsabilidade”, aplicada a Súmula CARF n.º 88, abaixo reproduzida:

Súmula CARF n.º 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Além disso, é preciso considerar que mesmo que os co-responsáveis fossem responsabilizados, o que não ocorreu, o Recorrente não tem legitimidade para discutir a responsabilidade, conforme entendimento sumular:

Súmula CARF n.º 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Doutro lado, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n.º 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Da Decadência

O Recorrente pede a declaração da decadência do período lançado.

O Acórdão de 1ª Instância considerou o prazo decadencial como sendo quinquenal, considerada aplicação da Súmula vinculante n.º 8 do STF.

Sendo assim, o prazo decadencial às contribuições previdenciárias respeita o regramento do CTN: art. 150, § 4º ou art. 173, I.

A respeito da temática, ressalta-se o entendimento sumulado no CARF, abaixo reproduzido:

Súmula CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Utilizado o dispositivo 173, I do CTN e considerando a cientificação da autuação aos 26/11/2009 (fls. 02), constata-se que as competências lançadas, relativamente aos fatos geradores de 01/2004 a 12/2004 não se encontram fulminadas pela decadência, já que o *dies a quo* para constituição do lançamento ocorreu em 01/01/2005.

Do Mérito

Consoante já relatado, trata-se de auto de infração lavrado por desrespeito à obrigação acessória, qual seja a de incluir nas GFIP (Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social), valores correspondentes aos fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68. Essas verbas remuneratórias foram objeto de autuação.

Em sede de julgamento de 1ª instância, o Colegiado de Piso ressaltou que:

Em que pesem as alegações apresentadas pela empresa, estas não têm o condão de elidir o presente procedimento fiscal, como será demonstrado a seguir.

Isto porque, a fiscalização, ao constatar a ocorrência de infração a dispositivo da legislação previdenciária, lavrou o presente Auto de Infração, nos termos do artigo 293, caput do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/ 1999, bem como do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir transcritos.

(...)

A capa do AI (fl. 01), o Relatório Fiscal da Infração (fl. 03), o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 04), e a planilha SAFIS - Comparação de Multas, fls. 09/10, informam com objetividade e clareza a origem da autuação, os dispositivos legais infringidos pela empresa, a fundamentação legal e o demonstrativo do cálculo da multa aplicada.

Apesar de não articulado pelo contribuinte em sua impugnação, é de rigor a apreciação da multa aplicada, pois apesar de não contestada objetivamente, deve o julgamento administrativo verificar a legalidade do ato praticado.

A Impugnante foi autuada, por meio do presente auto de infração, por ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências **04/05/06 de 2004 e 09/2004**, o que constitui infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999:

(...)

Assim, ao constatar a omissão de fatos geradores em GFIP, restando caracterizado, no caso, o descumprimento de obrigação acessória, não podia se abster o fiscal da lavratura do presente Auto de Infração (AI), com a aplicação da multa correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, não se vislumbrando no caso, qualquer arbitrariedade por parte do Fiscal Autuante. É de se registrar que ele não agiu discricionariamente, mas, sim, de forma vinculada e em observância ao princípio da legalidade, atendendo o disposto no artigo 293, caput do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, retro mencionado, bem como o disposto nos artigos 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e 116 da Lei n.º 8.112/90, transcritos parcialmente a seguir.

(...)

Com relação à multa, tem-se que foi aplicada conforme legislação vigente à época, nos termos dos artigos 284, inciso II, e 373 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, a seguir transcritos, e do artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, não tendo sido constatada a ocorrência de circunstância atenuante e tendo sido observado o limite por competência em função do número de segurados, previsto no artigo 32, parágrafo 4º da Lei n.º 8.212/91, com a atualização pela Portaria do Ministério da Previdência Social / Ministério da Fazenda (MPS/MF) n.º 48, de 13/02/2009.

(...)

Com relação aos argumentos de mérito suscitados pela defesa, referente aos fatos geradores objeto de lançamento dos Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal DEBCAD's n.º 37.245.725-8 (Contribuição Patronal e GILRAT); 37.245.727-4 (Terceiros); têm-se que a impugnante apenas contesta o pagamento de Participação nos Lucros, o qual já foi exaustivamente rebatido no respectivos Acórdãos de n.ºs . No entanto, serão aqui refutados novamente, demonstrando-se que tal rubricas objeto deste Auto de Infração. Não declarado em GFIP. constitui fato gerador de contribuições previdenciárias. integrando o salário de contribuição:

• ***Da imunidade constitucional das participações nos lucros ou resultados.***

Segundo o relatório fiscal, a empresa remunerou três diretores empregados com Participação nos Resultados mais de duas vezes no mesmo ano civil, desta forma caracterizou-se pagamentos em desconformidade com a legislação (Lei 10101/2000, artigo 3º, §2º). Tal constatação foi efetuada através do exame dos lançamentos contábeis da empresa fiscalizada, tendo inclusive a fiscalização indicado a conta onde os pagamentos foram constatados (conta contábil 4010101005), na forma a seguir:

	Cargo	Abr/04	Mai/04	Jun/04	Set/04
Libano Barroso Miranda	Diretoria-financeira	180.000,00	102.600,00 + 150.000,00		150.000,00
Marcio Jose Batista	Vice-Pres.	300.930,00	100.000,00	296.454,73	
Renato Alves Vale	Presidência	326.724,00	150.000,00	202.997,61	

Total: 1.959.706,34

Com efeito, o relatório fiscal não só demonstrou com clareza a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (pagamento em desacordo com os critérios da legislação), como também propiciou à Autuada todas as condições de exercer, da forma mais ampla possível, o seu direito de defesa ao indicar com precisão os documentos onde colheu as informações que caracterizaram a ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, a impugnante contesta apenas a legalidade do fato gerador por entender que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados garantido pelo artigo 7º, inciso XI da CF de 1988, é uma norma de eficácia plena que garante a imunidade tributária por serem valores desvinculados da remuneração do trabalhador para qualquer efeito, ou seja, o texto constitucional jamais determinou que as parcelas pagas de acordo com programas de PLR seriam imunes somente se preenchidos certos requisitos (Lei 10101/2000), por parte do empregador, condição também esta imposta pelo §9º, alínea j, do artigo 28, da Lei 8.212/1991, de que a PLR seja paga ou creditada de acordo com Lei específica.

Contudo, tais argumentos são equivocados, conforme veremos a seguir

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece em seu artigo 7º, inciso XI, norma relativa à participação nos lucros e/ou resultados:

(...)

Portanto, referida norma é de eficácia limitada, ou seja depende de lei ordinária, para sua eficácia plena. O legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis à concessão deste benefício, ou seja, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

Após, 29/12/1994 com a regulamentação do referido dispositivo constitucional, e nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, a seguir transcrito, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga em conformidade com o disposto na Medida Provisória 794 de 29/12/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

(...)

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por sua vez, discrimina em seu art. 214, parágrafo 9º quais as rubricas que não integram o salário de contribuição, dispondo o parágrafo 10º do mesmo artigo:

(...)

Desta forma, não obstante o entendimento trazido pelo impugnante no que diz respeito à eficácia imediata do dispositivo albergado no art. 7º, XI da CRFB, pertinente à desvinculação da remuneração da participação nos lucros ou resultados, a lei 8.212/1991 trouxe, em seu art. 28, §9º, j a determinação de que tal rubrica encontrar-se-ia excluída do salário-de-contribuição apenas se paga ou creditada de acordo com lei específica.

Pela estrita legalidade a que se sujeita o direito tributário, não se pode cogitar da aplicação parcial do regramento por último citado, ou seja, apenas não integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária a participação nos lucros e resultados pagas ou creditadas em conformidade com a lei específica, a saber, a lei 10.101/2000.

(...)

Note-se que o parágrafo segundo do Art. 3º da Lei n.º 10.101/00 prevê a faculdade de a empresa promover, durante o ano civil e com uma antecedência mínima de seis meses, uma antecipação do pagamento de PLR.

Isto porque a periodicidade estabelecida pelo legislador por sua natureza exige o estabelecimento de metas (resultados ou lucro) que exigem certo prazo para serem atingidas, onde o pagamento deve decorrer do fato de que as metas foram alcançadas. O legislador permitiu inclusive a antecipação do pagamento, porém, impediu o desvirtuamento do instituto (através de acordos que estabelecessem, por exemplo, o pagamento mensal de PLR) quando estabeleceu a proibição constante do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei 10.101/2000).

Vê-se, pois, que os parâmetros estabelecidos em lei, para caracterização da natureza dos pagamentos efetuados são bastante razoáveis, tendo como escopo evitar as fraudes, o que só poderia ser conseguido através da regulamentação através de lei ordinária, a qual em última instância visa apenas garantir o cumprimento dos mandamentos constitucionais.

Fica, pois, constatado que o lançamento fiscal foi efetuado com amparo na legislação, tendo demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal, devendo por isso ser julgado PROCEDENTE.

Correta a fundamentação exarada no R. Acórdão recorrido, acolhidos os fundamentos a respeito da infração à obrigação acessória – CFL 68 como razão de decidir.

Os autos das obrigações principais, relativos ao período lançado, foram julgados nesta mesma sessão de julgamento, conforme ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/01/2004 a 31/12/2004

Ementa:

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE DE LEIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

O CARF falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de ilegalidade da incidência dos juros moratórios, relativas ao Relatório de Vínculos e corresponsabilidade; e na parte conhecida, dar-lhe provimento, para declarar a decadência das competências 01/2004 a 10/2004 (inclusive).

Relativamente ao tema PLR, o Recorrente traz alegações a respeito do seu entendimento sobre a natureza jurídica do instituto, tratando-o sob a ótica da imunidade, e sobre o pagamento em periodicidade superior à determinada pela lei.

Sobre a temática, é preciso tecer considerações preliminares.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua exequoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI

10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF.RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica;

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.*

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Lins (LINS, Robson Maia, Curso de Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss) destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593), por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

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

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

(...)

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

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

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente 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 n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 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 n.º 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.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo (TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006) a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o interprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres (TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica, publicado no Conjur de 20/05/2020).

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a

partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. *L'Interpretazione nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves (ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012):

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). *La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política*. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Vejam, então, cada uma das alegações trazidas em sede recursal:

a. pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;

Lastreado nos fundamentos acima expostos, a respeito da natureza jurídica do instituto do PLR, afasta-se a afirmação do Recorrente, ao enfoque de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

b – desrespeito ao limite de pagamentos anuais, na forma da Lei 10.101/2000.

Segundo o R. Acórdão Recorrido:

Desta forma, o legislador ao elaborar a Lei 10.101/2000 teve como objetivo não só garantir aos trabalhadores a percepção dos direitos que lhe foram proporcionados pela Carta Magna, como também evitar possíveis fraudes. Para tanto, estabeleceu algumas regras de observância obrigatória, e cujo descumprimento ensejam a incidência das contribuições previdenciárias feitas a título de PLR.

Note-se que o parágrafo segundo do Art. 3º da Lei Nº 10.101/00 prevê a faculdade de a empresa promover, durante o ano civil e com uma antecedência mínima de seis meses, uma antecipação do pagamento de PLR.

Isto porque a periodicidade estabelecida pelo legislador por sua natureza exige o estabelecimento de metas (resultados ou lucro) que exigem certo prazo para serem

atingidas, onde o pagamento deve decorrer do fato de que as metas foram alcançadas. O legislador permitiu inclusive a antecipação do pagamento, porém, impediu o desvirtuamento do instituto (através de acordos que estabelecessem, por exemplo, o pagamento mensal de PLR) quando estabeleceu a proibição constante do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei 10.101/2000).

Vê-se, pois, que os parâmetros estabelecidos em lei, para caracterização da natureza dos pagamentos efetuados são bastante razoáveis, tendo como escopo evitar as fraudes, o que só poderia ser conseguido através da regulamentação através de lei ordinária, a qual em última instância visa apenas garantir o cumprimento dos mandamentos constitucionais..

Nos termos do REFISC dos autos principais 19515005307/2009-71, o Recorrente descumpriu regramento inserto na Lei 10.101/2000:

A empresa remunerou três diretores empregados com Participação nos Resultados mais de duas vezes no mesmo ano civil, desta forma caracterizaram-se pagamentos em desconformidade com a legislação (Lei 10101/2000 an 3º parágrafo 2º). Os valores foram Apurados na contabilidade (conta contábil 401010101005).

		abr/04	mai/04	jun/04	set/04
			102.600,00		
			+		
LIBANO MIRANDA BARROSO	DIRETORIA FINANCEIRA	180.000,00	150.000,00		150.000,00
MARCIO JOSE BATISTA	VICE - PRESIDÊNCIA	300.930,00	100.000,00	296.454,73	
RENATO ALVES VALE	PRESIDENCIA	326.724,00	150.000,00	202.997,61	
				TOTAL	1.959.706,34

Sobre este fato relatado não há controvérsia. A insurgência reside no entendimento de que o descumprimento de uma condição mostra-se suficiente a retirar a isenção dos pagamentos.

Conforme já exposto, no ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias, como a examinada no presente processo, devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Firmado o conceito que o comando legal constitucional disciplina regramento isentivo condicionado à lei, e que por força do art. 111, II do CTN a liberdade interpretativa da lei deve restar adstrita ao alcance do texto, sem ampliar ou restringir conceitos, vejamos a discussão relativa à periodicidade.

A respeito da temática, ressalta-se que o §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, vedava, na época dos fatos, o pagamento em mais de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um semestre civil, sem distinguir entre pagamento ou acerto/complemento.

O regramento legal não excetua espécies de pagamentos e o comando interpretativo impede que o aplicador da lei amplie ou restrinja seu alcance.

A respeito do assunto, C. CSRF, no Acórdão 9202-008.248, de 22/10/2019, estabeleceu que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/11/2008

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Neste Acórdão decidiu-se que o descumprimento da periodicidade imposta pela lei macula todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR.

"Não obstante este Conselheiro já ter, no passado, acompanhado voto condutor no sentido indicado pelo paradigma, é dizer, admitindo-se a incidência somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei, melhor apreciando o tema, e em especial atentando-se para as razões de decidir do aresto vergastado, sou levado a admitir que o descumprimento da periodicidade imposta resulta em macular todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR. Mesmo porque, como bem assinalou aquele relator, admitindo-se que os pagamentos àquele título pudessem se dar "meio de acordo com a lei", estar-se-ia oportunizando que eventuais pagamentos de abono, prêmio, gratificação ou comissão pudessem estar sendo efetuados como se PLR fossem.

Ou seja, a periodicidade imposta pela lei tem como propósito garantir que a PLR não venha a substituir ou a complementar a remuneração devida ao empregado.

Em recente julgado desta Turma (Acórdão 9202-007.697, de 27/03/2019), a então Relatora, aderindo ao voto do relator na Câmara baixa, firmou o entendimento de que "ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte". Confira-se:

Ou seja, da transcrição dos trechos muito bem delineados pelo julgador a quo, não se trata de mera diferença. Ademais, o legislador é claro quando descreve que no art. 3º que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Descabido nesse caso, qualquer interpretação de que as parcelas acima do limite legal, visa complementar.

Assim, ao pagar mais de duas vezes, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade. Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restou descumprido o requisito da periodicidade assim como já apreciado pela Turma a quo.

Nesse mesmo sentido os julgados a seguir:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias em relação a todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas em relação às parcelas excedentes. Acórdão 9202-008.081, de 20/8/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título. Acórdão 9202-007.875, de 22/5/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR. Acórdão 9202-007.663, de 26/3/19.

PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. VEDAÇÃO DE PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A TOTALIDADE DAS PARCELAS

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 das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. Acórdão 9202-007.012, de 20/6/18

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance.

À época do fato gerador, ainda não vigia o regramento hoje inserto no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissivo de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma.

Neste sentido, e acolhidos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido e da Jurisprudência acima referida, cumpre considerar descumprimento o requisito legal que não permite pagamentos em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) semestre civil, de forma a considerar a natureza salarial da totalidade das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultado.

Cumpre considerar que o STJ vem atribuindo natureza remuneratória à PLR paga em desacordo com a lei

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ESPECIAL. EFEITO SUSPENSIVO. IMPOSSIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA.

1. Em circunstâncias excepcionais, admite-se a concessão de efeito suspensivo a recurso especial por meio de medida cautelar inominada, quando satisfeitos concomitantemente os requisitos fumus boni iuris e periculum in mora.

2. A probabilidade de êxito do recurso especial deve ser verificada na medida cautelar, ainda que de modo superficial. Assim, não comprovado de plano a fumaça do bom direito apta a viabilizar o deferimento da medida de urgência, é de rigor o seu indeferimento.

3. Na hipótese, o fumus boni iures não foi demonstrado, isto porque as empresas não se submetem à incidência da contribuição previdenciária se a distribuição de lucros e resultados for realizada na forma da lei.

4. "O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses" (REs 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).

4. A mera alegação de receio de dano irreparável ou de difícil reparação não é, isoladamente, suficiente para a concessão da tutela cautelar. Não basta a

existência de receio estritamente subjetivo, pois deve referir-se a uma situação objetiva, baseada em fatos concretos - situação que não identifico nos autos.

Medida cautelar improcedente. Prejudicado o agravo regimental.

(MC 20.790/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/08/2013)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Recurso especial provido.

(REsp 1264410/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2012, DJe 11/05/2012)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.

1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.

5. Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)

Observa-se que o descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta, como se observa dos Acórdãos (9202.101.017, 9202-009.918, 9202-010.178), com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

(...).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos a título de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

Da retroatividade benigna

O Recorrente busca aplicação da retroatividade benigna, lastreado na Lei 11.941/2009.

De fato, as normas relativas à imposição de penalidades decorrentes da não entrega de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, cuja aplicação poderá resultar aplicação de multas mais benéficas ao infrator.

A Lei 11.941/2009 não revogou a infração tributária, mas alterou os dispositivos de quantificação da multa a ser imposta, inserindo o art. 32A, abaixo reproduzido:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Dessa forma, foram definidas novas penalidades em decorrência das mesmas infrações previstas na norma. Isso implica afirmar que a base legal à aplicação de penalidade pela infração tributária foi alterada, restando afastada a alegação recursal de inexistência de base legal à autuação.

Neste sentido, e lastreado no art 106, II, “c”, do CTN, é preciso aplicar a penalidade mais benéfica, respeitada alteração da Lei 8.212/91.

Não cabendo mais a aplicação da Súmula CARF nº 119, cancelada, é preciso comparar multas por descumprimento da obrigação acessória imposta, sobre o regramento do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, com a multa devida segundo prescrição do posterior art. 32-A da Lei 8.212/91 (redação da Lei 11.941/09), a fim de aplicar a penalidade mais benéfica ao Recorrente.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto das alegações e pedidos relativos ao Relatório de Vínculos e “corresponsabilidade”, aplicada a Súmula CARF nº 88, e, no mérito, em DAR PROVIMENTO PARCIAL para determinar aplicação da retroatividade benigna da multa, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

