



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.005568/2009-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.712 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente SÉ SUPERMERCADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

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 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, desvinculado da relação de trabalho, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas também à situação motivadora do pagamento.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como quanto à incidência dos juros moratórios; e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para determinar a aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%

(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, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Sonia de Queiroz Accioly e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 204 e ss) interposto contra decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (fls. 178 e ss) que manteve o Auto de Infração, referente a contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as

remunerações pagas aos Diretores e Gerentes empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (nas competências 01/2004 a 04/2004, 06/2004, 08/2004, 01/2005 a 08/2005) e Bônus de Fim de Ano, pagas aos segurados empregados (nas competências 12/2004 e 12/2005 e contabilizadas na conta 701.010 - PART. LUCROS OU RESULTADOS), quais sejam: a cota patronal, prevista no art. 22, I, da Lei 8.212/91 e a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho — GILRAT, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91.

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

1 -Trata-se de Auto de Infração de Obrigações Principais — AIOP (DEBCAD 37.260.399-8) lavrado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada, onde foram lançados valores referentes às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos Diretores e Gerentes empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (nas competências 01/2004 a 04/2004, 06/2004, 08/2004, 01/2005 a 08/2005) e Bônus de Fim de Ano, pagas aos segurados empregados (nas competências 12/2004 e 12/2005 e contabilizadas na conta 701.010 - PART. LUCROS OU RESULTADOS, quais sejam: a cota patronal, prevista no art. 22, I, da Lei 8.212/91 e a contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho — GILRAT, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91.

1.1. Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 73/77), referidas remunerações foram pagas em desacordo com as condições estabelecidas na Lei 10.101/2000 e não foram declaradas nas respectivas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP, razão pela qual a autoridade fiscal lavrou, de ofício, o presente AIO P.

1.2. Informa ainda o Auditor-Fiscal ter aplicado na ação fiscal o princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional — CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição não recolhida tempestivamente, mediante cotejo, competência a competência, entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não declaração, em GFIP, da contribuição devida), calculadas de acordo com a legislação vigente época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009; dessa comparação, detalhada na planilha de fls. 78, resultou a aplicação das multas previstas na legislação de regência em 02/2004, 12/2004 e 12/2005, tendo prevalecido a norma superveniente nas demais competências.

1.3. Importa o crédito no valor de R\$ 1.064.995,91 (um milhão, sessenta e quatro mil, novecentos e noventa e cinco reais e noventa e um centavos), consolidado em 07/12/2009.

1.4. Conforme termo de juntada As fls. 294, em 18/08/2010 foram apensados a este os processos de nº:

- 19515.005569/2009-36 DEBCAD 37.260.401-3
- 19515.005570/2009-61 DEBCAD 37.260.402-1
- 19515.005567/2009-47 DEBCAD 37.201.661-8
- 19515.005566/2009-01 DEBCAD 37.201.658-8
- 19515.004433/2009-17 DEBCAD 37.201.662-6

DA IMPUGNAÇÃO

2. A Autuada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 96/128, alegando em síntese que:

2.1. com a edição recente da Súmula Vinculante n.º 8, o Supremo Tribunal Federal - STF declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, de modo que, tendo a autuação fiscal sido lavrada em 12/2009, foi alcançado pela decadência o período de 01/2004 a 11/2004, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, já que houve o recolhimento antecipado de contribuições previdenciárias no período autuado;

2.2. no lançamento não houve a comprovação da ocorrência da suposta obrigação tributária, pois não basta que os pagamentos realizados a título de PLR sejam descaracterizados como tal para que se configure presente a obrigação de recolher contribuições previdenciárias, sendo imprescindível que desta descaracterização reste deflagrada a hipótese de incidência do tributo, que não pode ser feita por presunção da autoridade fiscal, sob pena de violação do princípio da verdade material;

2.3. que a verba paga a título de PLR não tem natureza salarial pois não reflete urna contraprestação proporcional ao trabalho executado e à função desempenhada pelo empregado, ou seja, não há retributividade, além da ausência da habitualidade com os pagamentos, no caso em questão, feitos anualmente com a dependência do alcance de metas vinculadas As avaliações de desempenho;

2.4. que a desvinculação do PLR em relação ao salário, feita pelo Art. 7º, XI, da Constituição Federal, decorre do fato de que não se tratam de valores provenientes do trabalho, mas, sim, da condição do trabalhador, que é detentor de força de trabalho, verdadeiro "capital- que é empregado no negócio e que lhe rende resultados;

2.5. que a Lei n.º 10.101/2000 trouxe as disposições que vieram nortear a negociação entre empregados e empregador em relação ao PLR, trazendo o balizamento e os contornos orientativos da forma do pagamento, entretanto, mesmo antes da edição da MP n.º 794/94, segundo reiteradas manifestações jurisprudenciais, o dispositivo constitucional (o Art. 7º, XI, da CF) era auto-aplicável;

2.6. que a Lei n.º 10.101/2000 garantiu a absoluta e total conformidade com a dicção constitucional, que é garantir que haja participação do empregado nos lucros e resultados da empresa e, desta forma, um plano de PLR adotado entre empresa e empregados, que decorra de acordo ou convenção coletiva, desde que claro, público e não supressivo ou substitutivo de remuneração, é válido e produz regulares efeitos entre as parte e terceiros, razão pela qual não há autorização legal para desconsideração do plano de PLR em questão;

2.7. que os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de PLR aos seus empregados não podem ser descaracterizados pois se encontram em perfeita harmonia com a legislação aplicável à matéria, qual seja: os artigos 195, I e 7º, XI, da CF, quer da CF, os artigos 20, 22, I e 28, I, §9º, alínea "j", da Lei 8.212/91 e o parágrafo único do artigo 116 do CTN;

2.8. que o entendimento esposado pela Fiscalização, em relação à data de assinatura dos acordos, carece de razoabilidade, tendo em vista que as negociações entre os sindicatos são complexas e perduram por longos períodos durante o ano, com diversos trâmites burocráticos, conduzindo A assinatura das respectivas convenções, via de regra, nas épocas finais do ano, o que não significa que seus termos não tenham sido previamente negociados entre as partes, em consonância com o disposto na Lei n.º 10.101/2000;

2.9. que carece de fundamentação jurídica a manifestação do fisco que atestou a falta de comprovação da eleição da comissão de representantes dos trabalhadores, conforme previsto no inciso I do artigo 2º da Lei 10.101/2000, pois os acordos foram celebrados por meio de Convenção Coletiva de Trabalho;

2.10. são absurdas as alegações da Agente Fiscal de que os acordos próprios de PLR não possuiriam regras objetivas, metas a atingir e mecanismos de aferição do cumprimento do acordado, pois basta a simples leitura dos mesmos para se verificar a existência de tais regras, sendo manifesta a concordância da partes e, conforme dispõe o

art. 70 , XXVI, da CF, referidos acordos têm força normativa, não podendo a fiscalização desconsiderá-los;

2.11. a multa de mora eventualmente devida não pode ser calculada de forma progressiva no tempo ou com base em atos administrativos, assumindo a função compensatória própria e exclusiva dos juros de mora, conforme prevê o art. 35 da Lei 8.212/91, na redação anterior à dada pela MP 449/2008, que a revogou e, no texto superveniente, remete a cobrança de multa e juros de mora sobre contribuições previdenciárias em atraso ao art. 61 da Lei 9.430/96, que limita o percentual da penalidade a 20%;

2.12. é ilegal o procedimento adotado pela Agente Fiscal na definição da multa mais benéfica ao contribuinte, conforme determina o art. 106, II, "c" do CTN, devendo ser o mesmo revisto, já que a metodologia utiliza os valores vinculados às obrigações acessórias e também as obrigações principais, não obstante tratar o presente caso de aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

2.13. que não há como se aceitar a aplicação da Taxa Selic como forma de sanção por atraso no cumprimento de uma suposta obrigação tributária, dada a sua natureza remuneratória e à falta de lei para a sua definição, o que caracteriza ofensa ao princípio da legalidade previsto na Constituição Federal, devendo ser aplicada a taxa limitada a 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do CTN.

2.14. devem os diretores da Impugnante ser excluídos da "Relação de Vínculos" do presente processo administrativo, já que as únicas hipóteses legais em que pessoas distintas do contribuinte poderiam ser solidariamente responsabilizadas pelo cumprimento de obrigações tributárias, estão previstas nos arts 134 e 135 do CTN, sendo que tais hipóteses não ocorreram no presente caso, não podendo ser presumidas.

2.15. que é notória, no caso em questão, a ausência de infração (ilícito) por parte da Impugnante, razão pela qual o julgador deve determinar a suspensão do andamento das representações penais instauradas, diante da ausência de fundamento legal e jurídico para tanto.

DO PEDIDO

3. Diante do exposto, a Impugnante solicitou o conhecimento e o provimento da impugnação, com o conseqüente cancelamento do Auto-de-Infração.

É o relatório.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário -de-contribuição do empregado 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integram o salário-de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula n.º 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para

constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente As penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte. Art. 106, II, "e", do CTN.

JUROS. - TAXA SELIC. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora equivalentes A taxa SELIC.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS - O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3º do art. 40 da Lei nº 6.830/80.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS - A Representação Fiscal para Fins Penais é ato administrativo vinculado e deve ser realizada quando verificada, em tese, uma das situações ensejadoras, legalmente previstas, cabendo ao Ministério Público a análise da ocorrência ou não de conduta tipificada na legislação penal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 21/12/2010 (fls. 198), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 20/01/2011 (fls. 204 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra o lançamento ao fundamento de que:

1 - parte do crédito tributário consubstanciado nos autos de infração foi alcançada pela decadência - período de 01/2004 a 11/2004;

2 - a Autoridade Fiscal incorreu em evidente ilegalidade, quando deixou de comprovar a materialização da obrigação tributária em discussão, calcado que está em mera presunção;

3 - considerando que os pagamentos de PLR ocorriam anualmente e dependiam do alcance de metas vinculadas às avaliações de desempenho profissional (evento incerto), não há como se cogitar a configuração de habitualidade, descaracterizada remuneração salarial;

Ressalta que não houve abuso de forma, sendo vedada a desconsideração/desclassificação do ato jurídico.

Insurge-se contra o entendimento de que assinatura dos acordos coletivos de trabalho em momento próximos ou posteriores ao período avaliado invalidaria toda a negociação prévia mantida entre Recorrente e sindicatos.

Afirma que da simples leitura dos Acordos Coletivos Celebrados nota-se com facilidade que as metas para a percepção da PLR foram estabelecidas previamente de forma absolutamente clara, sendo que o próprio Sindicato já tinha conhecimento desse fato.

Pede a revisão da multa imposta, com aplicação da Lei 11.941/2009, e alega a ilegalidade da majoração multa de mora pelo decurso do tempo e ilegalidade da cobrança de juros sobre 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.

Cumpra ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isso porque o controle de legalidade 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.

Também ressalta-se que este Colegiado 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.

Assim, não cabe conhecer da insurgência apresenta de ilegalidade/inconstitucionalidade (desproporcionalidade) da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios.

Mesmo que assim não fosse, insta ressaltar os entendimentos sumulados pelo CARF, abaixo reproduzidos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 5:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da Decadência

O Recorrente pede a declaração da decadência de parte do período lançado.

Vejam os. O Acórdão de 1ª Instância considerou o prazo decadencial como sendo quinquenal, considerada aplicação da Súmula vinculante nº 8 do STF.

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

Na presente autuação inexistem elementos que permitam inferir recolhimentos de contribuições previdenciárias.

A Decisão de Piso bem considerou a inexistência de pagamentos antecipados das contribuições.

A ausência de qualquer recolhimento referente às contribuições previdenciárias conduz à aplicação do artigo 173, I, do CTN, para efeito do início de contagem do prazo decadencial para constituição do crédito correspondente.

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conforme documento de fls. 02, a cientificação do lançamento ocorreu aos 10/12/2009 relativamente aos fatos geradores das competências 01/2004 a 12/2005.

Utilizado o dispositivo 173, I do CTN e considerando a cientificação da autuação aos 10/12/2009, constata-se que as competências lançadas, relativamente aos fatos geradores de 01/2004 a 12/2005 não se encontram fulminadas pela decadência, já que o *dies a quo* para constituição do lançamento ocorreu em 01/01/2005.

Do Mérito

O Recorrente insurge-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 – a Autoridade Fiscal incorreu em evidente ilegalidade, quando deixou de comprovar a materialização da obrigação tributária em discussão, calcado que está em mera presunção;

2 – considerando que os pagamentos de PLR ocorriam anualmente e dependiam do alcance de metas vinculadas às avaliações de desempenho profissional (evento incerto), não há como se cogitar a configuração de habitualidade, descaracterizada remuneração salarial;

3 - não houve abuso de forma, sendo vedada a desconsideração/desclassificação do ato jurídico.

4 – a assinatura dos acordos coletivos de trabalho em momento próximos ou posteriores ao período avaliado invalidaria toda a negociação prévia mantida entre Recorrente e sindicatos.

5 - da simples leitura dos Acordos Coletivos Celebrados nota-se com facilidade que as metas para a percepção da PLR foram estabelecidas previamente de forma absolutamente clara, sendo que o próprio Sindicato já tinha conhecimento desse fato.

Vejamos inicialmente a descrição da Autoridade Fiscal, inserta na autuação, a respeito do PLR (fls. 19 e ss):

1. IDENTIFICAÇÃO DO DÉBITO

Este relatório integra o auto de infração N° 37.260.399-8, que trata das contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração de empregados e cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa bem como não constavam dos bancos de dados dos Sistemas de Informação de Arrecadação e Débito, no início dessa fiscalização, correspondentes a:

- Contribuição da empresa (cota patronal: 20%);
- Contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — RAT 2%, relacionadas no Anexo I do Regulamento da Organização, e Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto 2.173 de 05 de março de 1997;

2. PERÍODO DO DÉBITO: 01/2004 a 12/2005 não contínuos.

(...)

3.1. Durante a fiscalização foram encontrados os seguintes pagamentos/créditos efetuados aos funcionários nos anos de 2004 e 2005 originados dos chamados "Programas de Participação nos Resultados":

(...)

3.2. Para justificar os pagamentos /créditos a empresa apresentou 3 acordos denominados "Programa de Participação nos Resultados". Em todos os acordos os colaboradores encontram-se divididos em dois grupos a saber:

3.2.1 - Primeiro grupo - **composto pelos funcionários em geral** (item 3.1.1.acima) e cujas participações estão baseadas em tabelas que estipulam valores que variam em função do ano de admissão do colaborador.

3.2.2 — Segundo grupo — **composto por Diretores/Gerentes/Chefes** (item 3.1.2.acima) e cujas participações estão baseadas em multiplicadores do salário, em função do cargo.

(...)

3.4.1 — Pagamentos feitos em 2004 aos Diretores/Gerentes nas rubricas PLR e QLR das folhas de pagamento. A grande parte desses pagamentos foi efetuada nos meses de Fevereiro e Março 2004 e alguns pagamentos feitos em outros meses quando da quitação de alguns funcionários. Esses pagamentos deveriam estar respaldados por algum acordo assinado no início do ano de 2003 e do qual constassem claramente quais são as metas de redução de quebra, já que a participação está vinculada a essas metas. Após ser intimada a empresa não apresentou as referidas metas e nem mesmo como elas eram previamente divulgadas até porque isso não seria mesmo possível já que o acordo apresentado para o ano de 2003 foi assinado em Dezembro do mesmo ano, ou seja, no fim do período de apuração e portanto sem que houvesse tempo hábil para o cumprimento das mesmas.

3.4.2 — Créditos efetuados no cartão Multicheque em 12/2004, conforme contabilizados na conta 701.010 (Participações Nos Lucros), com o Valor R\$ 869.780,00 em Dezembro de 2004 e individualizados na planilha "bonus_Multicheque_SE.xls" apresentada pela Empresa. Dos três acordos apresentados pela empresa dois foram assinados no ano de 2005, ou seja, após a efetivação dos créditos. O outro acordo é o já citado no item 3.4.1 acima que também não pode ser considerado pelas razões já expostas.

3.4.3 - Pagamentos feitos em 2005 aos Diretores/Gerentes nas rubricas PLR e QLR das folhas de pagamento. A grande parte desses pagamentos foi efetuada nos meses de Fevereiro e Março 2005 e alguns pagamentos feitos em outros meses quando da quitação de alguns funcionários. Dos três acordos apresentados dois foram assinados no próprio ano de 2005, ou seja, não poderiam servir de base para pagamentos efetuados em Fevereiro e Março do próprio ano e o outro é o de Dezembro de 2003 que também não respalda esses pagamentos pois em seu item 3.1 consta que o pagamento do PLR poderá ser efetuado conjuntamente com os salários de Dezembro de 2003 até Outubro de 2004 não contemplando, portanto, pagamentos efetuados durante o ano de 2005 como é caso.

3.4.4 - Créditos efetuados cartão Multichecke em 12/2005, conforme contabilizados na conta 701.010 (Participações Nos Lucros) com o valor de R\$ 778.257,00 em Dezembro de 2005 e individualizados na planilha "Bonus_FA_2005_Se.xls" apresentada pela Empresa. Dos três acordos apresentados pela empresa podemos desconsiderar o de 2003 pelas razões já expostas no item 3.4.3 acima e o assinado em Setembro de 2005 pelas mesmas razões do item 3.4.1 acima, relativas à divulgação e prazos para cumprimento de metas. O acordo assinado em Janeiro de 2005 também não pode ser considerado pois em seu item 3.1 consta que o pagamento do PLR poderá ser efetuado conjuntamente com os salários de Dezembro de 2004 até Outubro de 2005 não contemplando, portanto, créditos efetuados em Dezembro de 2005 como é caso.

3.4.5 - Fica claro que os acordos não apresentam nenhuma coerência quanto a datas de assinatura, pagamentos e metas, não podendo portanto respaldar os pagamentos/créditos efetuados.

(...)

3.6. Ainda que os acordos tivessem sido assinados com tempo hábil para a divulgação e cumprimento de metas, a empresa, intimada mais de uma vez, não apresentou as metas que deveriam ter sido previamente estabelecidas, nem seus mecanismos de aferição e divulgação, restando apenas a simples menção nos acordos da existência de metas, mas sem defini-las. O parágrafo primeiro do Art 22 da lei 10.101, de 19 de Dezembro de 2000 estabelece:

(...)

4. Os fatos expostos no item 3 acima, com todos seus subitens impossibilitam afastar os pagamentos feitos a título de PLR e QLR, constantes das folhas de pagamento como também os créditos efetuados à título de Bônus Multichecke, da base de incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no §9º, "j", do artigo 28 da Lei 8.212/91, como segue:

(...)

5.1 — Os valores referentes aos pagamentos dos Diretores e Gerentes foram extraídos dos arquivos magnéticos das folhas de pagamento, solicitados através de TIAF e TIF e entregues pelo contribuinte, cujos recibos de validação e autenticação encontram-se anexos a este relatório. Os valores de PLR encontram-se nas Rubricas PLR e QLR com descritivo "PART. LUCROS E RESULTADOS". Os valores do salário de contribuição, conforme acima exposto, encontram-se relacionados no Relatório de Lançamentos-RL anexo a esta notificação, sendo-lhes atribuído o código PLR.

5.2 — Os valores referentes aos pagamentos dos demais colaboradores encontram-se em planilha entregue pelo contribuinte denominada "bonus_Multichecke_SE.xls" referente aos créditos efetuados como "Bônus Multichecke" nos meses de Dezembro de 2004 e Dezembro de 2005. Os valores do salário de contribuição, conforme acima exposto, encontram-se relacionados no Relatório de Lançamentos-RL anexo a esta notificação, sendo-lhes atribuído o código BFA. Esses créditos encontram-se contabilizados na conta 701.010 (Participações Nos Lucros) com o valor de R\$ 869.780,00 para o ano de 2004 e R\$ 778.257,00 para o ano de 2005

Compreendida a fundamentação da autuação, cumpre examinar a fundamentação do R. Acórdão recorrido. Segundo documento de fls 178 e ss:

4.5. Assim, afastada a preliminar de decadência passaremos a análise do mérito. Conforme está informado no Relatório Fiscal, os valores apurados no lançamento em questão correspondem a contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa — PLR. Referida remuneração foi paga de duas formas: a) aos diretores e gerentes nas rubricas PLR e QLR constantes nas folhas de pagamento; b) aos demais empregados como Bônus Cartão Multichecke, com lançamento contábil na conta 701.010 — Participação nos Lucros. Para justificar o lançamento a fiscalização alega que os acordos que deram origem a tais pagamentos estão em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, pois além de não terem sido previamente pactuados (assinados em data posterior, no final do exercício), não possuiriam regras objetivas, metas a atingir e mecanismos de aferição do cumprimento do acordado, razão pela qual não se aplica a exclusão prevista no art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91.

(...)

4.15 (...) Da leitura dos acordos próprios de PLR pactuados entre a Impugnante e seus empregados (fls. 82/89), verifica-se como preciso o entendimento do Auditor-Fiscal autuante de que os mesmos não cumprem o escopo da lei regulamentadora, visto que não apontam qualquer tipo de programa de metas ou resultados previamente acordados e seus respectivos mecanismos de aferição, isto é, não se indica aos empregados o tipo de ação a desenvolver para fazerem jus à PLR, contrariando o real propósito deste instituto.

4.16. O acordo subscrito para cada período contempla apenas cláusulas que condicionam a participação dos funcionários ao atingimento de metas de redução de quebras para funcionários em geral e a indicadores de vendas, lucros, despesas, quebra, avaliação de competência para diretores e gerentes sem, no entanto, definir quais seriam essas metas. Por sua vez, a empresa, tanto durante a ação fiscal, quanto na defesa interposta, não demonstra quais seriam as metas a serem atingidas.

4.17. Por outro lado, o fato de constar no acordo (cláusula 2ª Normas Gerais de Participação nos Resultados, citada pela Impugnante) que as regras definidas são claras e objetivas, não quer dizer que elas realmente são. Para tanto, o acordo deve ser claro e objetivo quanto aos valores a distribuir e quanto aos critérios de aferição do alcance dos resultados previamente pactuados. Na verdade, no presente caso, os acordos celebrados entre a empresa e os seus empregados preveem que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa se dará com o pagamento de um valor fixo, sem previsão de cumprimento de metas. A empresa concedeu prêmio ou gratificação padronizada, que não tem relação com o alcance de meta determinada, de forma muito mal disfarçada, com o intuito de se eximir do pagamento das contribuições incidentes sobre a remuneração paga aos seus empregados.

(...)

4.19. De outra banda, conforme reconhece a própria impugnante, os acordos foram assinados em datas muito próximas ao encerramento do período ao qual as metas ensejadoras do pagamento de PLR fazem referência, assim não restam dúvidas quanto ao descumprimento, no caso em questão, da exigência legal de que o pacto resultante seja prévio, isto é, anterior ao período a que se refere, de modo a que os trabalhadores direcionem seus esforços para alcançar as metas estabelecidas. Cabe salientar que se a assinatura do acordo é a fase final da negociação coletiva e, portanto, faz parte da negociação prévia exigida pela lei, não tendo cabimento os argumentos da impugnante que tentam sustentar que as negociações e a própria fixação de metas ocorreram em período anterior, hábil a que os empregados soubessem qual a performance esperada pela empresa para que recebessem PLR. Ora, se tais regras fossem de aceitação tão pacífica, líquida e certa, porque tanto se alongam as negociações?

4.20. Os Acordos e Convenções Coletivos de Trabalho são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela CF, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto.. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei 10.101/2000.

4.21. O Auditor-Fiscal atuante em momento algum invalidou os Acordos/PLR em questão, apenas constatou que os mesmos estipulam regras que não se coadunam com os preceitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000 para excluir da tributação previdenciária as verbas distribuídas a título de PLR aos empregados, pelo que exigiu as correspondentes contribuições no presente lançamento de ofício. Ou seja, para as partes (empregado e empregador) o Acordo Coletivo é perfeitamente válido, produzindo todos os efeitos legais na relação entre empregados e empregador. Entretanto, em relação ao Fisco e aos contribuintes, em virtude de não estar em consonância com os preceitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, não produz qualquer efeito, não sendo suporte para a exclusão prevista no art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91.

(...)

4.23. A fiscalização previdenciária deve verificar se eventuais pagamentos feitos, a título de participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa, enquadra-se nos preceitos instituídos pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000 e pelas Medidas Provisórias que a antecederam. Caso contrário, os pagamentos se enquadram no conceito de salário-de - contribuição do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/91, afastando a regra de não incidência, prevista no § 9º, alínea "j" da Lei de Custeio.

4.24. Desta forma, ao contrário do alegado pela Impugnante, não houve lançamento por meio de presunções, ficções ou meros indícios, tendo em vista que, no caso concreto (princípio da verdade material), constatou-se e demonstrou-se que os pagamentos efetuados, a título de participação dos empregados no lucro ou resultado da empresa, não se enquadram nos preceitos instituídos pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000, e, portanto, devem ser incluídos no conceito de salário -de-contribuição do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/91, afastando a regra de não incidência, prevista no seu § 9º, alínea "j", razão pela qual o lançamento se impôs.

4.25. Assim, demonstrado que os pagamentos efetuados aos empregados a título de PLR integram o salário -de-contribuição das contribuições previdenciárias, correto o procedimento do Auditor-Fiscal atuante em lançar as contribuições não recolhidas tempestivamente, conforme define o art. 22 da Lei 8.212/91.

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

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 executoriedade.

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 Linsⁱ 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 Carvalhoⁱⁱ, 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 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 Torresⁱⁱⁱ 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^{iv}.

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^v:

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.

Sob esta fundamentação é possível afirmar a inexistência de ilegalidade na autuação, e a comprovação da obrigação tributária, sempre que descumpridos os requisitos legais.

Vejamos

Observando-se os documentos de fls. 84 e ss, constata-se que o PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, celebrado em 17/12/2003, relativo a 01/12/2003 a 01/11/2004, não traz mínimas estipulações de metas ou mecanismos de aferição.

Situação análoga é encontrada no documento de fls. 86 e ss. Esse instrumento fora celebrado em 03/01/2005 e retificado em 17/01/2005, com vigência de 01/12/2004 a 01/08/2005.

A fls. 89 e ss, fora juntado outro instrumento, celebrado em 22/09/2005.

A ausência de clareza no regramento relativo às metas e ausência de mecanismos de avaliação ou aferição conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

Doutro lado, os instrumentos relativos ao pagamento em 2005 permitem inferir que não foram estabelecidos previamente, inclusive aos pagamentos.

Veja-se que, como bem apontou a Autoridade Autuante: *3.4.1 — Pagamentos feitos em 2004 aos Diretores/Gerentes nas rubricas PLR e QLR das folhas de pagamento. A*

*grande parte desses pagamentos foi efetuada nos meses de Fevereiro e Março 2004 e alguns pagamentos feitos em outros meses quando da quitação de alguns funcionários. Esses pagamentos deveriam estar respaldados por algum acordo assinado no início do ano de 2003 e do qual constassem claramente quais são as metas de redução de quebra, já que a participação está vinculada a essas metas. (...) 3.4.2 — Créditos efetuados no cartão Multichecke em 12/2004, conforme contabilizados na conta 701.010 (Participações Nos Lucros), com o Valor R\$ 869.780,00 em Dezembro de 2004 e individualizados na planilha "bonus_Multichecke_SE.xls" apresentada pela Empresa. **Dos três acordos apresentados pela empresa dois foram assinados no ano de 2005, ou seja, após a efetivação dos créditos.** O outro acordo é o já citado no item 3.4.1 acima que também não pode ser considerado pelas razões já expostas. 3.4.3 - Pagamentos feitos em 2005 aos Diretores/Gerentes nas rubricas PLR e QLR das folhas de pagamento. A grande parte desses pagamentos foi efetuada nos meses de Fevereiro e Março 2005 e alguns pagamentos feitos em outros meses quando da quitação de alguns funcionários. Dos três acordos apresentados dois foram assinados no próprio ano de 2005, ou seja, não poderiam servir de base para pagamentos efetuados em Fevereiro e Março do próprio ano e o outro é o de Dezembro de 2003 que também não respalda esses pagamentos pois em seu item 3.1 consta que o pagamento do PLR poderá ser efetuado conjuntamente com os salários de Dezembro de 2003 até Outubro de 2004 não contemplando, portanto, pagamentos efetuados durante o ano de 2005 como é caso. 3.4.4 - Créditos efetuados cartão Multichecke em 12/2005, conforme contabilizados na conta 701.010 (Participações Nos Lucros) com o valor de R\$ 778.257,00 em Dezembro de 2005 e individualizados na planilha "Bonus_FA_2005_Se.xls" apresentada pela Empresa. Dos três acordos apresentados pela empresa podemos desconsiderar o de 2003 pelas razões já expostas no item 3.4.3 acima e o assinado em Setembro de 2005 pelas mesmas razões do item 3.4.1 acima, relativas à divulgação e prazos para cumprimento de metas. O acordo assinado em Janeiro de 2005 também não pode ser considerado pois em seu item 3.1 consta que o pagamento do PLR poderá ser efetuado conjuntamente com os salários de Dezembro de 2004 até Outubro de 2005 não contemplando, portanto, créditos efetuados em Dezembro de 2005 como é caso. 3.4.5 - Fica claro que os acordos não apresentam nenhuma coerência quanto a datas de assinatura, pagamentos e metas, não podendo portanto respaldar os pagamentos/créditos efetuados.*

Esta relatora, em julgamento recente, já assinalou entendimento no sentido de que documentos referidos nos termos de negociação podem fixar regras quanto aos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição, metas, resultados e prazos, sem que isso, por si só, ofenda aos ditames da Lei 10.101/2000. Segundo esse entendimento, **não há imposição na lei no sentido de que a disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados deva figurar no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva**, podendo o detalhamento pormenorizado constar de documentos apartados, **desde que** o ajuste descreva essa situação, que os demais instrumentos anexos guardem a harmonia com as regras gerais, e **sejam acessíveis ao trabalhador no momento da celebração dos acordos e convenções**.

Como dito, a lei exige que as partes negociem e estabeleçam as regras substantivas e adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado, quais as metas 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. 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.

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.

Da análise das informações trazidas aos autos, observa-se que os instrumentos de negociação não dispuseram sobre o direito substantivo ou adjetivo à concessão do PLR. Dito de outro modo, não há estipulação de regras claras e objetivas no corpo dos ajustes ou em documentos apartados que permitam verificação da harmonia com as regras gerais, e comprovadamente acessíveis aos trabalhadores no momento da celebração dos acordos e convenções.

Soma-se a constatação de que os documentos juntados não trazem assinatura de representantes dos empregados. Assim, como validar um pacto ou acordo sem sequer a assinatura das partes?

O Recorrente assinala ter atendido todos os requisitos legais ao pagamento de PLR. Entretanto, não supera as conclusões fiscais, ratificadas pela Turma de Julgamento de 1ª instância.

A estipulação clara do direito substantivo, dos mecanismos de avaliação dos resultados dos esforços e a celebração prévia do ajuste são condições a que as verbas pagas tenham natureza de PLR, e, portanto, estejam fora do alcance do conceito salarial. A ausência de uma das condições conduz a natureza salarial dos pagamentos.

Doutro lado, não houve a descontextualização negocial dos PLR ou a desconsideração de ato jurídico. Do contrário, ocorreu o mero exame do implemento ou descumprimento das condições legais.

Não se observa qualquer ilegalidade na conduta da Autoridade Fiscal, que ao contrário do alegado, agiu consoante art. 142, do CTN.

O mero descumprimento dos requisitos e condições ao PLR mostra-se suficiente à incidência tributária.

O Recorrente assinala que a assinatura dos acordos coletivos de trabalho em momento próximos ou posteriores ao período avaliado não invalidaria a negociação prévia mantida entre Recorrente e sindicatos.

De fato, esta Relatora, em recente voto proferido em sessão de julgamento, já assinalou entendimento no sentido de que a celebração dos ajustes de negociação antes do exercício objeto de pagamento não fora inserido na lei e decorre de interpretação contextual, vedada pelo legislador para as normas isentivas, nos termos do art. 111, II, do CTN.

Entretanto, é preciso restar comprovado o prévio conhecimento do regramento substantivo e adjetivo antes dos pagamentos, a fim de atingir os objetivos da Lei, o que não restou minimamente descrito e comprovado pelo Recorrente.

O Recorrente alega, ainda, a configuração de inabitualidade à verba.

Fato é que o item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, exclui do conceito de salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas também à situação motivadora do pagamento.

Não foi o ocorreu no caso descrito nos presentes autos. Da autuação observa-se que não houve pagamento de valor desvinculado do trabalho.

Dessa forma, não comprovada situação excepcionalizada no art. 28, da Lei 8.212/91, e constatado o não recolhimento do tributo, correta a conduta da Autoridade Fiscal, no sentido de autuar o Recorrente.

Ainda é preciso ressaltar que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes. E a autuação decorreu exatamente da aplicação da lei, verificada a inobservância das condições legais à caracterização de PLR.

Quanto à jurisprudência e à doutrina trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*". Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das decisões ali prolatadas, posto que os efeitos são "inter partes" e não "erga omnes".

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras

Da Retroatividade Benigna da multa

Necessário ressaltar que a matéria relativa à multa estava sujeita à observância da Súmula CARF nº 119, revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a temática conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios, e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

-
- ⁱ LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss
- ⁱⁱ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593
- ⁱⁱⁱ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- ^{iv} TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020
- ^v 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