



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007580/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.159 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente RHODIA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/02/2004, 31/03/2004, 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).
PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. CONSEQUÊNCIA.

O descumprimento das regras relativas à periodicidade do pagamento da PLR implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial para ajustar o resultado do julgado à conclusão proferida em sede de 2ª Instância Administrativa no PAF 19515.007579/2008-25, que tratou da obrigação da empresa imposta no mesmo procedimento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 148/175, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP, de fls. 125/141, que julgou procedente o lançamento de contribuição para terceiros, especificamente ao INCRA e ao SEBRAE (DEBCAD nº 37.160.400-1), incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, correspondente a PLR paga em desacordo com a legislação específica, conforme auto de infração de fls. 2/25 dos autos, consolidado em 05/11/2008, relativo às competências de 02/2004, 03/2004, 07/2004, 08/2004 e 09/2004, com ciência da RECORRENTE em 27/11/2008, conforme assinatura no auto de infração (fls. 2)

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 17.270,41, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 30%.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 26/47, os acordos coletivos de PLR, celebrados entre uma comissão de empregados e a empresa contribuinte, preveem o pagamento da participação nos resultados para cada empregado em até duas vezes no ano. Para constatar este fato, a autoridade lançadora observou os acordos celebrados nos anos de 2003, 2004 e 2005 pelo estabelecimento matriz da RECORRENTE e por três filiais, conforme itens 7, 8 e 9 do Relatório Fiscal (fls. 28/31). Verificou, assim, que, apesar das datas variarem, regra geral todos eles preveem o pagamento da PLR em duas parcelas: um adiantamento parcial no próprio no início do segundo semestre do ano do acordo (geralmente em julho ou agosto) e o saldo no início ano subsequente ao do acordo (janeiro ou fevereiro). Exemplificando:

- 7.1) Acordo Coletivo de Trabalho celebrado pela RHODIA BRASIL LTDA-UNIDADE QUÍMICA- CNPJ 57.507.626/0109-26, e a Comissão de Empregados através de seus representantes legais, objetivando o Programa PLR de 2003. Estabeleceu esse acordo, através da Cláusula 4ª, item 4.2 o que se segue: “ *O pagamento do prêmio PLR será efetuado em duas parcelas a saber: a) Adiantamento Parcial a ser pago no dia 10 de julho de 2003 (10/07/2003), com o valor fixo de R\$ 1.000,00 (um mil reais); e b) Pagamento do Saldo do Prêmio Final fixado em 10 de fevereiro de 2004 (10/02/2004) , após apuração final do valor do prêmio, descontado o Adiantamento Parcial (Grifo nosso).*”
- 8.1) Acordo Coletivo de Trabalho celebrado pela RHODIA BRASIL LTDA-UNIDADE QUÍMICA- CNPJ 57.507.626/0109-26, e a Comissão de Empregados através de seus representantes legais, objetivando o Programa PLR de 2004. Estabeleceu esse acordo, através da Cláusula 4ª, item 4.2 o que se segue: “ *O pagamento do prêmio PLR será efetuado em duas parcelas a saber: a) Adiantamento Parcial a ser pago no dia 05 de agosto de 2004 (05/08/2004), com o valor fixo de R\$ 1.160,00 (um mil cento e sessenta reais); e b) Pagamento do Saldo do Prêmio Final fixado em 04 de fevereiro de 2005 (04/02/2005) , após apuração final do valor do prêmio, descontado o Adiantamento Parcial (Grifo).*”

- 9.1) Acordo Coletivo de Trabalho celebrado pela RHODIA BRASIL LTDA-UNIDADE QUÍMICA- CNPJ 57.507.626/0109-26, e a Comissão de Empregados através de seus representantes legais, objetivando o Programa PLR de 2005. Estabeleceu esse acordo, através da Cláusula 4ª, item 4.2 o que se segue: “ *O pagamento do prêmio PLR será efetuado em duas parcelas a saber: a) Adiantamento Parcial a ser pago no dia 22 de julho de 2005 (22/07/2005), com o valor fixo de R\$ 1.250,00 (um mil e duzentos e cinquenta reais); e b) Pagamento do Saldo do Prêmio Final fixado em 10 de fevereiro de 2006 (10/02/2006) , após apuração final do valor do prêmio, descontado o Adiantamento Parcial (Grifo).*”

Assim, a despeito de ter observado que os acordos de PLR procuraram respeitar a cláusula relativa à periodicidade na distribuição do PLR, consoante os prazos fixados através do art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000, a autoridade fiscal constatou que “*a operacionalização nos pagamentos deu-se em diversos casos, de forma diversa daquela acordada entre as partes, processando-se os respectivos pagamentos nesses casos, à margem dos limites fixados pela referida lei, de sorte a ficar caracterizado a infração cometida, cabendo ao Sujeito Ativo, responsabilizar o contribuinte pelas ações ou omissões a que deu causa*” (fl. 31).

Isto porque verificou que ocorreram pagamentos ao mesmo empregado de parcelas de PLR em número superior a 2 (duas) vezes no mesmo ano civil, conduta que, segundo a fiscalização, viola o art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000.

Ou seja, segundo a fiscalização, apesar dos acordos firmados respeitarem, no papel, o limite legal de periodicidade na distribuição, na prática, no ano de 2004 houve 3 pagamentos a título de PLR. Tais informações foram extraídas da escrita contábil da RECORRENTE (pagamento com rubricas códigos 0040 e 3040). Assim, a fiscalização elaborou o demonstrativo, empregado por empregado, das parcelas pagas em desacordo com o limite de periodicidade estabelecido pelo art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000. Tal demonstrativo encontra-se nas fls. 33/36 (item 14 do Relatório Fiscal).

Portanto, os valores pagos a título de PLR em desacordo com a legislação de regência foram considerados como salário-de-contribuição e sobre eles incidiu a contribuição devida a terceiros calculada à alíquota de 0,8% (SEBRAE e INCRA).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 81/101 em 26/12/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

I - Síntese dos Fatos

Descreve o Auto de Infração, e alega que o mesmo não merece prosperar, ante a total ausência de fundamento.

II - Do Direito

II.1 - Da correta base de cálculo das contribuições ao INCRA e SEBRAE

A base de cálculo das contribuições ao INCRA e ao SEBRAE é o salário do segurado empregado.

A legislação e doutrina são uníssonas em considerar essencial à definição de salário sua natureza de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo empregado, sendo sempre a contrapartida paga pela empresa ao empregado em retribuição ao trabalho realizado por este último em benefício da primeira.

Não é, pois, qualquer valor pago ao empregado que configura salário, mas tão somente aquele valor que constitua a compensação pelo trabalho prestado, isto é, o valor que represente retribuição ao empregado.

Assim, a Impugnante passa a demonstrar que a Participação nos Lucros e/ou Resultados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração de seus segurados, pois não é paga de forma habitual e nem tampouco como contraprestação pelos serviços prestados por estes, sendo assim, mister o cancelamento da presente autuação.

II.2 - Da natureza das verbas pagas a título de participação nos Lucros e/ou Resultados

Da análise do art. 7º, XI, da Constituição Federal, é possível constatar que o próprio legislador constituinte excluiu, do conceito de remuneração, as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de participação nos lucros ou resultados.

Exatamente por não configurar salário, é que também no âmbito previdenciário o legislador determinou expressamente a vedação à incidência de contribuição de terceiros (INCRA e SEBRAE) sobre as verbas pagas a título de PLR. É o que dispõe o art. 28, §9º, “j”, da Lei nº 8.212/91.

Portanto, claro está que, quer por disposição constitucional, quer por disposição legal expressa, as verbas pagas a título de distribuição de lucros ou resultados jamais poderiam ser caracterizadas como remuneração.

Na verdade, mesmo que não existissem disposições constitucionais e legais acerca do assunto, o fato é que ainda assim tais verbas não poderiam ser caracterizadas como salários, principalmente porque estão ausentes elementos legais caracterizadores do conceito de remuneração, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação pelo serviço prestado.

É de se destacar, inclusive, que na Lei nº 10.101/00 não existe nenhum tipo de previsão legal que fixe penalidade pelo eventual descumprimento dos requisitos para formatação do acordo de PLR ou ainda, que as verbas pagas sob essa rubrica possam ser consideradas salário, como pretende a fiscalização.

Conforme se observa da jurisprudência, a existência de Acordo Coletivo já é, por si só suficiente para excluir os pagamentos de PLR da base de cálculo das contribuições de terceiros (INCRA e SEBRAE).

Assim, comprovada está que a autuação ora impugnada se mostra, de início, desprovida de fundamentação, porque pretende exigir da Impugnante contribuições de terceiros sobre pagamentos a título de PLR.

II.3 - Da acusação fiscal

A fiscalização analisou minuciosamente os acordos de PLR celebrados entre a Impugnante e seus colaboradores, nos anos de 2003 a 2005, tendo identificado o fiel cumprimento de todos os requisitos legais, isto é, participação do Sindicato na formatação do acordo, regras claras e objetivas, pactuação prévia, publicidade, etc.

No entanto, no ano de 2004, a fiscalização entendeu que a Impugnante teria infringido as determinações contidas na Lei nº 10.101/00, motivo pelo qual desconsiderou estes pagamentos de PLR, fazendo incidir as contribuições de terceiros (INCRA e SEBRAE).

O fundamento utilizado para a desconsideração foi que no ano de 2004 a empresa teria realizado 3 (três) pagamentos relacionados aos acordos de PLR, o que seria vedado pela Lei nº 10.101/00.

Neste particular, é importante dizer que, ao desconsiderar estes pagamentos no ano de 2004, a fiscalização acabou por desconsiderar dois grupos de acordos firmados pela Impugnante, a saber, desconsiderou em parte os acordos de PLR do ano de 2003 e igualmente em parte os acordos de PLR de 2004.

Isto porque os pagamentos identificados pela fiscalização nos meses de janeiro e julho de 2004 se relacionam a complementação do pagamento das verbas dos acordos de PLR de 2003, pagamentos realizados em duas parcelas, respeitado o requisito da semestralidade, enquanto que os pagamentos realizados no mês de agosto de 2004 relacionam-se à antecipação da verba de PLR dos acordos de 2004, o que em nada prejudica o cumprimento do requisito legal que impõe a existência máxima, por acordo, de uma antecipação e um complemento no pagamento das verbas de PLR.

Assim, a fiscalização ignorou o fato de que os requisitos obrigatórios para a aferição da legitimidade dos acordos de PLR foram rigorosamente cumpridos pela Impugnante, inclusive no que se refere à periodicidade dos pagamentos.

II.4 - Da impossibilidade de tributação pelas contribuições de Terceiros (INCRA e SEBRAE) dos valores contidos sob a rubrica PLR – Critérios legais cumpridos pela Impugnante na formalização dos acordos – Ilegítima desconsideração de parte dos acordos de 2003 e 2004 (pagamentos realizados em 2004)

Conforme se depreende da leitura dos artigos 2º e 3º, da Lei nº 10.101/2000, o legislador trouxe à baila requisitos necessários à validade das Convenções e Acordos Coletivos para pagamento de participação nos lucros e/ou resultados, os quais se encontram presentes nos instrumentos firmados pela Impugnante.

Especificamente no que diz respeito ao requisito da periodicidade dos pagamentos, determina a legislação, em linhas gerais, que os valores pagos a título de PLR não podem ocorrer mais de duas vezes no mesmo ano civil e nem em períodos inferiores a um semestre, relativamente a essas parcelas.

Denota-se claramente da legislação que a periodicidade destes pagamentos deve ser considerada para cada acordo de PLR celebrado entre a empresa e seus empregados, de modo que se permita aferir, individualmente, para cada acordo ou convenção coletiva, se tal critério foi respeitado.

E, além disso, possível inferir, da análise da legislação em referência, a inexistência de qualquer determinação que obrigue a empresa a realizar o pagamento, seja da antecipação, seja do complemento, de forma única, sem qualquer pagamento em parcelas.

II.4.1. - Da periodicidade dos pagamentos das verbas de PLR constantes dos Acordos de PLR celebrados pela Impugnante

Como visto, o fundamento utilizado pela fiscalização para justificar a autuação foi de que no ano de 2004 a Impugnante teria realizado pagamentos de verbas de PLR em periodicidade superior a 2 (duas) vezes dentro do mesmo ano civil.

Para estabelecer uma melhor compreensão dessa questão, e da incorreção do entendimento da fiscalização, a Impugnante faz expressa menção às razões da autuação, que bem delimitam as cláusulas constantes nos acordos de PLR, principalmente nos anos de 2003 e 2004, que demonstram que a Impugnante cumpriu cabalmente os termos da legislação.

Abaixo, a Impugnante passa a demonstrar que cumpriu fielmente ao disposto na legislação, sendo absolutamente desprovida de fundamentação a acusação fiscal.:

A - Indevida descaracterização de parte do acordo de PLR de 2003

Inicialmente, já se mostra indevida a descaracterização dos pagamentos de PLR efetuados em janeiro e julho de 2004, referentes aos complementos dos pagamentos relacionados ao Programa de PLR de 2003.

Isso porque, determina a legislação que os valores pagos a título de PLR não podem ocorrer mais de duas vezes no mesmo ano civil e nem em períodos inferiores a um semestre, no que diz respeito a essas parcelas

Em suma, o que exige a legislação é que os pagamentos das antecipações e dos complementos ocorram de forma única ou parcelada e não se dêem em intervalos inferiores a um semestre.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em questão em relação aos pagamentos efetuados em janeiro de 2004 e julho de 2004, e que indevidamente não entendeu a fiscalização.

A Impugnante pagou as verbas referentes ao Programa de PLR de 2003 em antecipações e complementos, sendo que a antecipação foi paga em uma parcela no próprio ano de 2003, como ocorrem todos os anos.

Já o complemento, conforme se observa dos pagamentos efetuados pela Impugnante, confirmados pelas planilhas elaboradas pela fiscalização, foi pago em duas parcelas, sendo que a 1ª parcela foi paga em janeiro de 2004 e a 2ª parcela foi paga em julho de 2004, respeitando-se o requisito de semestralidade.

Portanto, em face do exposto, demonstrado está que os pagamentos efetuados pela impugnante referentes ao programa de PLR de 2003 respeitaram a periodicidade prevista pela legislação, qual seja, foi realizado dentro do limite máximo de 2 vezes por ano referente ao mesmo programa de PLR (antecipação e complementação), e foi respeitado o intervalo de um semestre entre as parcelas.

B - Indevida descaracterização de parte do Acordo de PLR de 2004

Ademais, é absolutamente indevida a descaracterização do pagamento realizado em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade de Paulínia), tendo em vista que se refere a antecipação dos pagamentos de participação nos lucros e/ou resultados, referentes ao Programa de PLR de 2004, devidamente previsto por acordos coletivos e que respeitou a legislação acerca da periodicidade dos pagamentos.

Ressalta-se que a própria fiscalização reconhece no Relatório Fiscal que nos Acordos Coletivos relativos ao Programa de PLR do ano de 2004 existe a expressa previsão dos pagamentos ocorrerem em duas vezes: um adiantamento em agosto de 2004 (julho de 2004 na unidade Paulínia), e o pagamento do saldo final em fevereiro de 2005 (janeiro de 2005 na unidade de Paulínia).

C - Conclusão

Conclui-se, portanto, que está demonstrada a legitimidade do procedimento adotado pela Impugnante, à luz da legislação em vigor, inexistindo qualquer vício em relação aos pagamentos de PLR efetuados nos anos de 2003 e 2004. É de rigor, portanto, o cancelamento integral da presente autuação fiscal.

D - Descaracterização do segundo complemento de 2003 - julho de 2004

Ainda que a fiscalização desprezasse a possibilidade de pagamento do complemento do acordo de PLR de 2003 de forma parcelada em 2004, ainda assim apenas a última

parcela do complemento - paga em julho de 2004 - é que, por argumento, poderia ser tida como excedente dos termos da legislação.

E esta afirmativa se confirma, pois ainda que se punisse da premissa adotada pela fiscalização, o acordo de PLR do ano de 2003 respeitou a legislação, no que concerne aos pagamentos de uma antecipação (julho de 2003) e um complemento (janeiro de 2004).

E mais, o acordo de PLR de 2003, como reconhecido pela própria fiscalização, respeitou todos os outros requisitos legais, tais como (i) participação do Sindicato na formatação do acordo, (ii) regras claras e objetivas, (iii) pactuação prévia, (iv) publicidade, (v) etc.

Assim, no máximo o que poderia ser desconsiderado, adotando-se a premissa da fiscalização, o que se admite apenas a título argumentativo, seria a segunda parcela do complemento do pagamento do acordo de PLR do ano de 2003, realizado em julho de 2004.

Assim, demonstrada está, por mais este motivo, a improcedência do lançamento.

E - Legitimidade do PLR de 2004

Conforme visto acima, a acusação fiscal está fincada exclusivamente no suposto vício de pagamento do PLR de 2003, tendo em vista a realização do complemento em duas parcelas no ano de 2004.

Assim, é totalmente improcedente a inclusão, nesta autuação, do pagamento relacionado ao PLR de 2004. ,

A própria fiscalização reconheceu que as regras de periodicidade foram respeitadas pelo Programa de PLR do ano de 2004, tendo a Impugnante realizado a antecipação no próprio ano e um complemento, em apenas uma única parcela, no ano subsequente.

Desta feita, caso se aceite a premissa fixada pela fiscalização, deve-se excluir os pagamentos de PLR referentes ao programa de 2004, realizados no ano de 2004 (agosto e julho de 2004 na unidade de Paulínia), por terem sido respeitadas as determinações legais ao serem pagos em no máximo duas vezes por ano civil, considerando o acordo em si.

III - Da ausência dos elementos caracterizadores do conceito de salário

A participação nos Lucros e/ou Resultados caracteriza-se como benefício concedido por mera liberalidade da Impugnante, não restando, dúvidas, assim, de que tais verbas não poderiam sofrer a incidência das contribuições de terceiros.

Conforme já delimitado em tópico acima, estão ausentes em tais verbas os principais pressupostos para configuração do salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação por serviço prestado.

No que pertine à habitualidade, vale ressaltar que tais parcelas foram pagas de forma esporádica, o que lhes retira a condição de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo funcionário. A jurisprudência pátria corrobora o exposto.

Por sua vez, em relação à contraprestação pelo serviço prestado, está ausente este requisito pelo simples fato de que a própria Constituição Federal elencou a verba paga a título de participação nos lucros como sendo mera liberalidade do empregador.

As verbas pagas pela Impugnante a título de PLR aos seus funcionários visam ao incentivo destes com o único objetivo de maximizar os resultados, sempre em benefício da empresa.

Posto isto, fica clara a falta de contraprestação do segurado pelos valores recebidos a título de PLR, uma vez que o pagamento destes valores está condicionado à mera liberalidade da empresa, com o único intuito de melhorar a sua própria lucratividade.

Diante do exposto, requer a desconstituição do crédito indevidamente lançado.

IV - Do pedido

Diante de todo o exposto, e protestando desde já pela ulterior juntada de outras provas, requer:

(i) a reunião dos Al's nº 37.160.399-4, 37.160.400-1 e 37.160.398-6, para julgamento conjunto, pois são feitos intrinsecamente relacionados, tendo por base os mesmos fatos e as mesmas razões jurídicas;

(ii) o reconhecimento de ilegitimidade do crédito por meio do integral cancelamento do Auto de Infração.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo I/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 125/141):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/09/2004

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS - INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

JULGAMENTO SIMULTÂNEO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste mandamento legal determinando julgamento simultâneo das impugnações, devendo a decisão de primeira instância ser firmada com observância do princípio da celeridade do julgamento.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 08/09/2009, conforme AR de fls.145, apresentou o recurso voluntário de fls. 148/175 em 02/10/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Adicionalmente, alegou a nulidade da decisão recorrida por inovar nos fundamentos da decisão, que divergem dos fundamentos legais da autuação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade da Decisão da DRJ por inovação na fundamentação

Sustenta a RECORRENTE a nulidade da decisão da DRJ pois inova o fundamento da autuação, o que supostamente viola o art. 146 do CTN, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pois bem, infere-se do Relatório Fiscal acostado às fls. 26/47, que o fundamento do lançamento foi a não conformidade dos acordos coletivos de PLR com as regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000, art. 3º, §2º. Isso porque, ocorreram pagamentos aos mesmos empregados de parcelas de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou a sua ocorrência em número superior a 2 (duas) vezes no mesmo ano civil.

A DRJ, por sua vez, após analisar a justificativa do RECORRENTE para existência de três pagamentos no ano de 2004, qual seja, a alegação de que a parcela referente ao saldo prêmio final do ano de 2003 tinha sido paga em duas parcelas (janeiro e julho de 2004), entendeu que tal conduta violaria, de plano, a regra estabelecida nos próprios Acordos Coletivos de 2003.

Deste modo, alegou a RECORRENTE que o descumprimento das regras estabelecidas pelos Acordos Coletivos não foi o fundamento da autuação, mas sim a violação da periodicidade dos pagamentos.

Não assiste razão a RECORRENTE.

Pode-se observar que o descumprimento das normas estabelecidas pelos Acordos Coletivos de 2003 foi um fundamento adicional apresentado pela autoridade julgadora para rebater os argumentos apresentados em sede de impugnação, contudo, o fundamento principal para manutenção da autuação foi a violação do disposto no art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000, a conferir (fls.138):

Conforme se verifica das cláusulas transcritas, foi acordado entre as partes o pagamento do PLR em duas parcelas: a primeira (adiantamento parcial) em julho ou agosto de 2003 e a segunda (saldo do prêmio final), no início do ano de 2004 (janeiro ou fevereiro).

A partir daí, já se verifica que houve descumprimento da regra estabelecida nos Acordos Coletivos de 2003, pois a empresa pagou o saldo do prêmio final em duas parcelas no ano de 2004, quando deveria pagar em uma só parcela.

Este fato resultou no pagamento de valores de PLR em parcelas excedentes ao disposto no art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000 no ano de 2004, cabendo ressaltar que o descumprimento do aludido dispositivo legal em qualquer de suas formas - inobservância da periodicidade mínima ou extrapolção do número de distribuição permitido - propicia a incidência da contribuição previdenciária. Assim, não se pode dizer que os pagamentos efetuados referentes ao programa de PLR de 2003 respeitaram a periodicidade prevista pela legislação, conforme entende a Impugnante. (Grifou-se)

Portanto, não há qualquer inovação na argumentação, posto que o fundamento pelo qual a DRJ manteve o auto de infração foi a violação do disposto no art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/2000 (existência de 3 pagamentos no ano de 2004), sendo o descumprimento da cláusula dos Acordos Coletivos de 2003 uma razão adicional levantada pela DRJ para responder aos argumentos apresentados pelo RECORRENTE em sua impugnação.

Ademais, é importante esclarecer que a autoridade lançadora verificou, sim, que os pagamentos de PLR foram realizados de forma diversa daquela acordada previamente, conforme trecho abaixo extraído do Relatório Fiscal (fl. 31):

10. A vista do exposto no item 7 (subitem 7.1) a 7.4); item 8 (subitem 8.1) a 8.4); e item 9 (subitem 9.1) a 9.4), haverá de se observar que os acordos firmados entre sindicatos e empresa no período de 2003 a 2005, procuraram respeitar a cláusula relativa à periodicidade na distribuição do PLR, consoante os prazos fixados através do art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000. Todavia constatou-se que a operacionalização nos pagamentos deu-se em diversos casos, **de forma diversa daquela acordada entre as partes, processando-se os respectivos pagamentos nesses casos, à margem dos limites fixados pela referida lei**, de sorte a ficar caracterizada a infração cometida, cabendo ao contínuo ao Sujeito Ativo, responsabilizar o contribuinte pelas ações ou omissões a que deu causa. (*grifos nossos*)

Esta é uma nítida constatação do não cumprimento do acordo.

Logo, não enxergo o cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE em relação à questão posta capaz de tornar nula a decisão da DRJ. Sendo assim, passo a analisar as demais questões apresentadas no Recurso Voluntário.

MÉRITO

i. Contribuições Previdenciárias sobre PLR. Natureza da verba.

Conforme exposto no relatório acima, o presente lançamento se refere à contribuição a terceiros devidas pela RECORRENTE, calculadas sobre os valores pagos a título de PLR efetuados entre 2/2004 a 9/2004.

Inicialmente, a RECORRENTE afirma que a PLR paga aos empregados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração, pois não é paga de forma habitual e nem tampouco como contraprestação pelos serviços prestados por estes.

Alega que o art. 7º, XI, da Constituição Federal excluiu do conceito de remuneração as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de participação nos lucros ou resultados. Assim, essas verbas jamais poderiam ser caracterizadas como remuneração.

Destacou que a Lei nº 10.101/00 não prevê nenhum tipo de penalidade pelo eventual descumprimento dos requisitos para formatação do acordo de PLR ou, ainda, que as verbas pagas sob essa rubrica possam ser consideradas salário.

Portanto, por estarem ausentes elementos legais caracterizadores do conceito de remuneração, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação pelo serviço prestado, as verbas pagas a título de PLR estariam fora do alcance das contribuições devidas a terceiros.

Entendo que não merecem prosperar as alegações da contribuinte.

No caso de pagamentos de verbas decorrentes de acordos de PLR, há nítida contraprestação pelos serviços dos trabalhadores. Contudo, a Constituição Federal e Lei nº 10.101/00 afastam o caráter remuneratório da PLR. E esta regra não é de imunidade, mas sim de isenção já que a imunidade é um limite dirigido ao legislador competente, e o art. 7º, XI, da Constituição não é um comando que limite a competência do legislador ordinário:

“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;”

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se observar que, na verdade, ele trata da criação de um direito dos trabalhadores, limitado por lei, não estabelecendo qualquer limite à competência do legislador ordinário.

Portanto, a questão atinente à incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas de PLR devem ser analisadas sob a ótica das regras de isenção, que é, conforme o CTN, uma regra de exceção e, como tal, devem ser interpretadas restritivamente, visto que a regra é a da incidência do tributo.

Sendo assim, conforme dispõe o CTN, as normas de tratem de outorga de isenção devem ser interpretas literalmente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Portanto, para que não ocorra a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR, tais valores devem ser pagos em estrito cumprimento ao que prevê a lei que regula a isenção da PLR (Lei nº 10.101/00).

Sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR, fundamento o posicionamento ora apresentado com as lições do ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira expostas no voto vencedor proferido no acórdão nº 2201-003.723, os quais utilizo como razões de decidir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

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

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

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

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

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de

trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de

cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

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

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

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

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

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

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

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

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

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

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

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga a título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Conforme acima exposto, há contraprestação no pagamento da PLR, pois a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e, portanto, a retribuição ofertada pelo empregador (a PLR) decorre dos serviços prestados por esse trabalhador; ou seja, há natureza remuneratória. Destaco o seguinte trecho do excerto acima:

“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.”

Sendo assim, entendo 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”*.

Portanto, afasto o pleito do contribuinte.

ii. Requisitos da PLR.

Ainda de acordo com as lições apresentadas no item anterior, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”*** (ou um semestre civil, antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.832/13).

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, *“ou seja, entender que as metas são boas ou ruins”* tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 26/47, os acordos de PLR celebrados violam a lei de regência, pois não foi respeitada a regra que veda o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, ou a sua ocorrência em número superior a 2 (duas) vezes no mesmo ano civil. No ano de 2004 ocorreram

mais de dois pagamentos, com periodicidade inferior a 6 meses, o que viola o disposto no art. 3º, §2º da Lei nº 11.101/2000 (*redação anterior à Lei nº 12.832/2013*), a conferir:

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

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

Por sua vez, alega a RECORRENTE que os pagamentos cumprem o requisito da periodicidade mínima, pois em verdade não houve três distribuições de PLR no ano, mas sim que a parcela referente ao Saldo Prêmio do ano de 2003 foi paga em duas parcelas, uma em janeiro de 2004 e outra em julho de 2004.

No entender da RECORRENTE, o limite de 2 pagamentos por ano, insculpido na legislação de regência, deve ser considerado por programa de PLR, a conferir (fls. 166)

77. Portanto, os pagamentos efetuados pela Recorrente referentes ao programa de PLR de 2003 respeitaram a periodicidade prevista pela legislação, qual seja, foi realizado dentro do limite máximo de 2 vezes por ano referente ao mesmo programa de PLR (antecipação e complementação) e foi respeitado o intervalo de um semestre entre as parcelas.

Mais uma vez entendo que não merece prosperar a interpretação conferida pela RECORRENTE. O dispositivo legal tem clareza solar ao determinar a vedação de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados em periodicidade superior a duas vezes no mesmo ano civil ou o pagamento de duas parcelas em período inferior a um semestre civil.

Percebe-se que a Lei nº 10.101/2000 não estabelece nenhuma relação entre a periodicidade de pagamentos e o ano ao qual estes pagamentos supostamente se referem, mas sim ao ano civil em que eles foram efetuados. Este entendimento é pacífico no CARF, a conferir:

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou em mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga ao empregado a esse título. (Acórdão nº2202-004.830, sessão de 7/11/2018)

Também neste sentido, a CSRF possui o entendimento de que o não respeito à regra de periodicidade prevista em lei macula todos os pagamentos feitos à título de PLR, e não somente aqueles excedentes, como pleiteia a RECORRENTE:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2007

(...)

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

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.

(...)

(acórdão nº 9202-007.665; julgado em 26/03/2018)

Assim, a existência de três pagamentos no ano de 2004 é fato suficiente para desconsiderar todo plano de PLR cujos pagamentos aconteceram naquele ano, sendo tais pagamentos considerados salário-de-contribuição.

Deste modo, não merece prosperar a alegação de que a existência de pagamento duplo no primeiro semestre de 2004 (*referentes ao saldo da PLR de 2003*) não poderia atrair a incidência das contribuições previdenciárias sobre a parcela paga no segundo semestre de 2004 (*referente ao adiantamento da PLR de 2004*). Isto porque não existe plano de PLR parcialmente certo. Ele deve estar completamente certo e de acordo com os requisitos da lei, caso contrário, basta apenas o descumprimento de um dos critérios para que o plano de PLR esteja em desconformidade com a lei e, conseqüentemente, os pagamentos sujeitos à contribuição previdenciária.

Como dito, a lei elenca a limitação por ano civil, e não por regime de “competência” de pagamento, razão pela qual o pagamento adicional macula todos os pagamentos feitos naquele ano, nos moldes em que entendeu a autoridade fiscalizadora.

Se fosse atendido o pleito da RECORRENTE, haveria uma enorme dificuldade em se constatar qual o plano que infringiu a lei; trazendo este questionamento para o caso concreto, qual o plano que não foi pago de acordo com os requisitos legais: o de 2003, com pagamentos em jan/2004 e jul/2004, ou o de 2004 com pagamento em ago/2004?

Não há como fazer essa constatação. Sendo assim, os planos devem ser analisados como um todo; ou seja, o plano PLR de 2003 e o plano PLR de 2004 devem, em conjunto, atender aos requisitos da lei, já que ambos previram pagamento de verbas em um mesmo ano-calendário (2004).

Sendo assim, ao não respeitarem os requisitos legais, todos pagamentos de PLR feitos à margem dos limites fixados pela referida lei devem ser descaracterizados, conforme entendimento já exposto da CSRF.

A prevalecer o entendimento da RECORRENTE, poderia haver a criação de um plano de PLR neste ano de 2019 com pagamento de verbas em janeiro e julho de 2020, e quando for no próprio ano de 2020, a empresa celebrar um acordo de PLR para pagamento de verbas nos meses de março e setembro do próprio ano de 2020. Nesta situação hipotética, ter-se-ia o pagamento de 4 verbas de PLR no ano de 2020 (janeiro, março, julho e setembro), o que, no entender da RECORRENTE, poderia estar correto, pois os pagamentos seriam alternados entre o plano de 2019 e de 2020, sendo que as parcelas referentes a uma mesma PLR respeitariam os requisitos de periodicidade da lei.

No entanto, entendo que esta não é a melhor interpretação a ser dada à norma que estabelece a periodicidade. Como visto acima, a lei não permite o pagamento de mais de duas verbas de PLR – seja de qual plano for – no período de um ano civil.

Tanto é que o §3º do mesmo art. 3º da Lei nº 10.101/00 estabelece que os pagamentos efetuados em decorrência de planos de PLR, mantidos espontaneamente pela empresa, podem ser compensados com outras obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho também atinentes à participação nos lucros ou resultados:

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

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Ou seja, s.m.j. os planos de PLR (seja de acordo próprio, seja decorrentes de acordos ou convenções coletivas) devem ser compensados entre si de modo a respeitar a regra de periodicidade do pagamento legalmente prevista.

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize a interpretação pleiteada pela RECORRENTE, razão pela qual voto pela manutenção do lançamento.

iii. Do precedente apontado da Tribuna

Quando da sustentação oral, a representante da RECORRENTE trouxe ao conhecimento da Turma a existência de caso definitivamente julgado, relativo ao processo nº 19515.007579/2008-25 (contribuições previdenciária patronal) em que a 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 22/01/2014, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela complementar de PLR 2003 (paga em jan/2004) e aquela paga a título de antecipação da PLR 2004 (paga no segundo semestre de 2004), conforme decisão abaixo reproduzida:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado, devendo o lançamento ser mantido somente quanto à terceira parcela relativa ao plano de Participação nos Lucros do ano de 2003, paga em 2004 sob o código 0040, exceto quanto ao empregado Marco Antonio Medeiros, cujo pagamento da segunda parcela do adiantamento do plano de 2004 também não está coberto pela norma isentiva. Vencido na votação o conselheiro Arlindo da Costa e Silva por entender válido o lançamento como efetivado. Os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pela conclusões. Por voto de qualidade foi mantida a multa como aplicada com base no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, vencidos os Conselheiros Bianca Delgado Pinheiro, Leo Meirelles do Amaral e Leonardo Henrique Pires Lopes, por entenderem que a multa aplicada até a competência 11/2008, devia ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições

introduzidas pela MP 449/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação da MP n.º 449/2008 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96)”

No entanto, a despeito do acima exposto, entendo – s.m.j. – que tal entendimento firmado pela Colenda 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção não vincula este Relator, pelo fato de o processo ora analisado não se tratar de lançamento de obrigação acessória dependente do processo nº 19515.007579/2008-25. O presente processo diz respeito ao lançamento de obrigações principais, devidas a terceiros, e não é um ato meramente reflexivo ou acessório do processo nº 19515.007579/2008-25, apesar de ter origem na mesma ação fiscal.

Ou seja, não há como aplicar analogia no presente caso, pois os lançamentos são independentes, são tributos diversos e apesar de a legislação prever a mesma base de cálculo entre as contribuições patronais e aquelas devidas a terceiros, são tributos diferentes com regras matrizes distintas. Não se trata de um lançamento de multa, por exemplo, caso em que quando for cancelada a obrigação principal deve, por consequência, cancelar a obrigação acessória de multa dela decorrente.

Não há norma ou qualquer outro dispositivo no RICARF indicando os casos em que os conselheiros devem replicar o julgamento dado por outra Turma Ordinária do CARF. Cito, por exemplo, a previsão do art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF para que os conselheiros do CARF reproduzam as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em sede de repercussão geral e pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Contudo, não há previsão para replicar o julgamento dado por outra Turma Ordinária do CARF.

É bem verdade que o julgamento anterior do processo nº 19515.007579/2008-25 pode servir como um “norte” a ser aplicado aos lançamentos que decorreram da mesma fiscalização. Contudo, não há como sustentar esse “norte” interpretativo caso o Relator deste processo não concorde com os fundamentos expostos na decisão anterior, sobretudo pelo fato de que – na opinião deste Conselheiro – o pagamento de mais de 2 parcelas no ano desnatura todos os pagamentos de PLR realizados, conforme já exposto.

Portanto, não há como vincular esta Turma a uma decisão proferida por outra Turma do CARF, ainda que os processos sejam decorrentes da mesma fiscalização.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim