



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.722509/2012-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.302 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de setembro de 2023  
**Recorrente** ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA E AGROPECUÁRIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto que davam provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly. Manifestaram interesse em declarar voto os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto (suplente convocado) e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Lançamento	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (Fl.)	37	181	408	422

Para registro, acompanha apenso os autos do processo n.º 19515.722510/2012-10 que, em síntese, trata de representação fiscal para fins penais.

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias, o recorrente se insurgiu perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 02-55.360 da lavra da 8ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

## DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 110/117), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados:

Obrigação Principal:

- **DEBCAD 37.314.935-2** – no valor de R\$ 1.567.801,69, consolidado em 6/11/2012, referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), competência 4/2008;
- **DEBCAD 37.314.934-4** - no valor de R\$ 413.329,54, consolidado em 6/11/2012, referente à contribuição social destinada a outras entidades e fundos (terceiros), competência 4/2008.

Constituem os fatos geradores das contribuições lançadas os pagamentos feitos pela empresa a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000.

De acordo como o Relatório Fiscal (item A.4), a fiscalização apurou as seguintes irregularidades no tocante ao pagamento de participação nos resultados relacionado ao exercício de 2007:

- O acordo de Participação nos Resultados apresentado pela empresa foi assinado em 18/7/2007, depois de já transcorrido mais de 50% do período base de conclusão das metas;
- O teor da cláusula quinta do mencionado acordo prova que a participação nos resultados constitui-se mero ajuste anual de remuneração. Tal cláusula autoriza a empresa a conceder uma premiação por resultados extraordinários ou específicos, sem prejuízo do pagamento da PLR, o que, segundo a fiscalização, demonstraria a intenção de remuneração ditada pela empresa de forma discricionária;
- O pagamento feito ao diretor presidente a título de participação nos resultados baseou-se em uma simples ordem da matriz do exterior, via email/memorando, sem que estivesse vinculado ao programa de metas;
- As planilhas intituladas “Programa de Bônus – Metas compromissadas 2007” e “Tabela de Premiação Bônus 2007”, apresentadas pela atuada à fiscalização, indicam o real tratamento dado pela própria empresa aos valores pagos aos empregados a título de participação nos resultados, de premiação e bônus.

Segundo o Relatório Fiscal: “[...] Note que a própria empresa trata como PREMIAÇÃO e BÔNUS estes valores; para depois contabilizar como Participação nos Lucros. Isto faz prova da real natureza destes valores: simples troca de nomenclatura do sistema de bonificação da empresa”.

O lançamento é constituído pelos seguintes códigos de levantamentos:

- **BP – Bônus Presidente** – relativo aos valores pagos ao presidente, que corresponde ao valor do bônus indicado pela matriz, conforme Email/Memorando (fls. 134/137);
- **BE – Bônus Empregados** – relativo aos valores pagos aos demais empregados, que corresponde a valores calculados segundo planilhas Programa de Bônus – Metas Compromissadas 2007 (fls. 139/147).

A base de cálculo das contribuições corresponde ao valor registrado na folha de pagamento da empresa (Relatório Fiscal – item A.3) Os valores das contribuições referentes aos fatos geradores não declarados em GFIP, bem como o valor máximo da multa e a multa aplicada na competência 4/2008, estão discriminados na planilha “Demonstrativo do Cálculo da Multa para Comparativo”, à fl. 102.

Com a edição da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, a aplicação de multas por descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias passou a ser regida por este novo diploma legal, com vigência a partir da competência 12/2008.

Contudo, como o lançamento abrange período anterior a essa data, nos termos do CTN, artigo 106, inciso II, letra "c", fez-se necessário realizar o cálculo comparativo entre as multas aplicáveis nos termos da lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores e as novas multas instituídas pela MP n.º 449/2008, conforme Anexo “Comparação de Multas” (fl. 40), aplicando-se a mais benéfica ao contribuinte.

Após essa comparação, a fiscalização concluiu que a multa mais benéfica, na competência 4/2008, foi a seguinte: a multa dos autos de infração por descumprimento de obrigação principal foi aplicada nos termos da Lei n.º 8.212/1991, artigo 35 (24%). Para tal competência também foi lavrado AI por descumprimento de obrigação acessória (DEBCAD n.º 37.309.515-5 - CFL68), com multa aplicada com base na Lei n.º 8.212/1991, artigo 32, §5º, c/c RPS, artigo 284, inciso II e artigo 373.

#### Obrigação Acessória

A autuação pelo descumprimento de obrigação acessória refere-se ao auto de infração Debcad 37.309.515-5, no valor de R\$ 16.171,20, lavrado em 12/11/2012, por infringência à Lei 8.212/1991, artigo 32, inciso IV e §5º c/c artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, por ter a empresa deixado de lançar em GFIP as contribuições patronais relativas à competência

4/2008, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR. (Código de Fundamentação Legal – CFL 68).  
Pela infração acima mencionada, foi aplicada a multa prevista Lei n.º 8.212/1991, art. 32, §5º, na redação anterior à Medida Provisória 449/2008, c/c Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, art. 284, II, e art. 373, com a atualização procedida pela Portaria MPS/MF n.º 02, de 6/1/2012.

#### Defesa

Conforme “Termo de Reabertura de Prazo para Impugnação ou Pagamento do Processo Administrativo n.º 19515.722.509/2012-87” (fl. 89), o contribuinte foi cientificado do resultado da ação fiscal em 23/11/2012, juntamente com o Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal, através do Aviso de Recebimento-AR SI834769236BR. Todavia, fez-se necessário a reabertura do prazo de 30 dias para impugnação ou pagamento frente a utilização em duplicidade do número de cadastramento de débito (Debcad 37.314.927-1) por parte do sistema de auditoria do fiscal.

O contribuinte então foi pessoalmente cientificado no referido termo de reabertura de prazo em 5/12/2012 (fl. 89). Em 3/1/2013, apresentou impugnação, acompanhada de documentos (fls. 159/185), na qual alega, em síntese, o que segue.

#### Participação nos Lucros e Resultados - PLR

Esclarece que o Acordo firmado entre a autuada e a Comissão de Negociação dos Funcionários estabelecia que a participação nos resultados seria devida se atingidas ou superadas as metas definidas na cláusula quarta do instrumento contratual, correspondentes a quatro "indicadores de resultado", os quais transcreve.

Diz que, segundo o mencionado acordo, a participação nos resultados relativa ao ano-calendário 2007 tornar-se-ia devida se atingido o "*gatilho*" correspondente a R\$ 40.900.000,00, isto é, 75% de R\$ 54.600.000,00.

Informa que, neste caso, os valores passíveis de distribuição a cada um de seus empregados deveriam ser calculados em função dos "indicadores de resultado" efetivamente apurados pela impugnante naquele período, tomando-se por base os respectivos salários.

Entende restar evidenciado que o Plano de Participação nos Resultados foi instituído para incentivar a sua produtividade, constituindo um efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho, nos termos da Constituição Federal de 1988, art. 7º, XI.

Diz que a fiscalização não questiona que as metas previstas na Cláusula Quarta do Programa de Participação nos Resultados foram alcançadas pela impugnante quando do encerramento do ano-calendário de 2007.

Esclarece que, com exceção do indicador de resultado "*Giro do Contas a Receber - D.S.O. (dias)*", as metas foram superadas pelos resultados efetivos do período, conforme se verifica nos quadros demonstrativos (doc. 2 e 3), razão pela qual efetuou o pagamento a seus empregados a título de PLR na data prevista no Acordo (30/4/2008), conferindo-lhe o tratamento fiscal previsto na Lei n.º 10.101/2000, art. 3º, *caput*.

Informa que nessa mesma data (30/4/2008) o seu Diretor Presidente recebeu um bônus correspondente a R\$ 441.455,00 e que, apesar dessa bonificação não estar vinculada ao Programa de Participação nos Resultados, em virtude de escusável lapso funcional, foi dado a ela o mesmo tratamento, não tendo sido o respectivo valor computado nas bases de cálculo da contribuição previdenciária e de terceiros.

Diante dessa constatação, diz que optou por não questionar a parcela das contribuições sociais e da multa por descumprimento das obrigações acessórias relativas ao bônus de seu Diretor Presidente (*BP - BÔNUS PRESIDENTE*), e por recolher os correspondentes valores no prazo desta defesa, valendo-se do benefício de redução das penalidades.

Antes de analisar os argumentos que embasam o trabalho da fiscalização, a autuada ressalta que a auditoria fiscal não questiona a conformidade do acordo aos requisitos insertos nos art. 2º e 3º da Lei n.º 10.101/2000, os quais transcreve.

Assegura que o Acordo prevê “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”, ao estabelecer índices de produtividade que deviam ser perseguidos pelos empregados para que fizessem “jus” ao recebimento da referida participação.

A autuada junta aos autos parecer elaborado pelo Dr. Luís Carlos Moro (fls. 205/276), que atesta a legitimidade do seu Programa de Participação nos Resultados em face do cumprimento das exigências legais.

Frisa que o Acordo de Participação nos Resultados de 18/06/2007 contou com a participação de representante indicado pelo Sindicato dos Empregados do Comércio em São Paulo, e que o respectivo instrumento foi regularmente arquivado nessa instituição (Lei n.º 10.101/00, art. 2o, §2º). E, ainda, que foi respeitada a periodicidade mínima de pagamento das participações nos lucros e resultados prevista na Lei n.º 10.101/2000, art. 3º. § 2o, uma vez que a tal participação é concedida anualmente pela impugnante, devendo ser paga uma única vez, em 30/04/2008, nos termos das Cláusulas Quarta e Décima Terceira daquele acordo.

Conclui que, do confronto entre as prescrições constantes na Lei n.º 10.101/00 com os termos do Acordo de Participação nos Resultados firmado em 18/06/2007, resta evidenciado que todos os requisitos legais foram respeitados, o que, por si só, revela a impertinência das acusações fiscais.

Em seguida, discorre sobre os argumentos apresentados pela fiscalização que fundamentaram o lançamento fiscal combatido.

#### Acordo Prévio

Assegura que a celebração do Acordo de Participação nos Resultados no curso do ano-calendário 2007, ao contrário do entendimento da fiscalização, não desvirtua o fim visado pela Lei n.º 10.101/2000, qual seja, o incentivo à produção.

Aduz que as normas legais que regulam o direito conferido pela Constituição aos trabalhadores de participarem nos lucros e resultados da empresa, a exemplo da Lei n.º 10.101/2000, não impõem que o correspondente acordo seja celebrado antes do início do ano-calendário em que os mesmos são apurados.

Assevera que, ao se interpretar a legislação que rege a matéria em debate, não se pode perder de vista que a mesma visa regular e resguardar direito dos trabalhadores constitucionalmente garantido, incentivando as empresas a distribuírem os seus lucros e resultados. Por conseguinte, a aplicação da Lei n.º 10.101/2000 não pode ir ao extremo de tolher esse direito.

Afirma que, conforme demonstrado à exaustão no parecer anexado aos autos, diversos acórdãos dos Tribunais Superiores, notadamente do Tribunal Superior do Trabalho, decidiram que a desconformidade entre o acordo firmado pela empresa e a Lei n.º 10.101/2000, bem como o desatendimento de alguns de seus requisitos, não transmuda a natureza das verbas pagas a seus empregados, transformando em salário algo que, em sua essência, não o é.

Alega que, no caso em questão, sequer é possível afirmar que houve o descumprimento dos requisitos legais, pois a Lei n.º 10.101/2000 não proíbe expressa ou implicitamente que a celebração do acordo de participação nos lucros ou resultados seja concluída no curso do período em que estes foram apurados.

Defende que, ao aludir a "*programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*", a Lei n.º 10.101/2000, art. 2º, II, § 1o, apenas exige que o acordo seja firmado antes da apuração dos lucros e resultados, mas não necessariamente antes do início do período a que estes se referem.

Reproduz trechos do parecer elaborado pelo Dr. Luís Carlos Moro nesse sentido. Cita jurisprudência que adotou interpretação finalística da legislação previdenciária, ao entender que as participações nos lucros e resultados distribuídas aos empregados não perdem a sua natureza se acordos posteriores convalidarem os respectivos pagamentos.

Conclui que a celebração do Acordo de Participação nos Resultados em 18/6/2007 não infringiu qualquer dispositivo da Lei n.º 10.101/2000, não sendo motivo válido para exigir as contribuições previdenciárias sobre os valores distribuídos a seus funcionários em 30/04/2008.

Diz que se equivocou a fiscalização ao afirmar, no item A.4 do Relatório Fiscal, que "mais de 50% dos resultados já estavam concluídos e calculados pela empresa" no momento em que o acordo foi firmado.

Afirma que, diferentemente do que foi alegado pela fiscalização, o anexo "doc. 3" revela que, em 18/06/2007, o "*EBITDA*" até então conhecido, relativo aos meses de janeiro a

maio de 2007, correspondia a, aproximadamente, R\$ 5.700.000,00, ou seja, pouco mais de 10% do "gatilho" previsto no parágrafo 6º da Cláusula Quarta e que, somente no mês de outubro daquele ano este "gatilho" foi atingido, ou seja, quatro meses após aquele instrumento ter sido firmado.

Conclui que não há que se falar, portanto, que, quando da celebração do Acordo de Participação nos Resultados, os respectivos "indicadores" estavam "quase consumados", o que, segundo afirma, revela a superficialidade do trabalho fiscal, que simplesmente desconsiderou o caso concreto da autuada, que desenvolve atividade econômica sazonal, cujos resultados, em virtude da temporada de plantio e das safras agrícolas, estão concentrados no segundo semestre.

#### Correta interpretação da Cláusula Quinta

Em seguida, insurge-se contra o entendimento da fiscalização de que a Cláusula Quinta do Programa de Participação nos Resultados, que prevê o pagamento de prêmio extraordinário, seria a "prova de que tal participação é mero meio de ajuste anual de remuneração".

Alega que a leitura atenta desse dispositivo contratual revela que se está diante de premiação excepcional, motivada por resultados extraordinários ou específicos, que não interfere no pagamento da participação nos resultados prevista na Cláusula Quarta daquele instrumento.

Esclarece que o prêmio por resultados extraordinários representa um "plus" que, a par da participação nos resultados, poderia ter sido concedido pela autuada a seus empregados, mas que, no período fiscalização, não o foi.

Ainda sobre o suposto ajuste e/ou substituição da remuneração dos funcionários da impugnante, diz que a fiscalização afirma que, por meio do Acordo de Participação nos Resultados, o "Programa de Bônus da matriz japonesa" foi substituído, sem especificar, contudo, se essa afirmação se refere apenas ao bônus do Diretor Presidente ou, também, à participação de seus empregados.

Assegura que não há um único indício nos autos de que, no período fiscalizado, havia um Programa de Bônus de sua controladora em prol de seus empregados, que teria sido substituído por aquele acordo. Pelo contrário. Diz que os documentos anexados aos autos demonstram que a Arysta Lifescience Corporation não tem qualquer ingerência sobre o pagamento da participação nos resultados dos empregados da impugnante, que se pautou nas regras claras e objetivas do acordo datado de 18/06/2007.

#### Das expressões constantes nas memórias de cálculo e demonstrativos da impugnante e o seu pretenso "valor probante"

Insurge-se contra a alegação da fiscalização de que a denominação das memórias de cálculo elaboradas pela impugnante para demonstrar o atingimento das metas estabelecidas no acordo revelaria a sua suposta natureza jurídica de premiação, e não de participação nos resultados.

Assegura que os títulos dos demonstrativos que a impugnante entregou à fiscalização não alteram a natureza jurídica dos valores que foram distribuídos a seus funcionários, que deve ser determinada em virtude do regime jurídico a que estão sujeitos.

Transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, ao apreciar a natureza jurídica de certas verbas trabalhistas, a fim de determinar o respectivo tratamento tributário, decidiu ser irrelevante o "nomen iuris" que lhes é atribuído.

Conclui que os títulos das memórias de cálculo são irrelevantes para determinar a natureza jurídica daquele pagamento, que formal e substancialmente corresponde à participação nos resultados.

#### Da impossibilidade de se aplicar os juros de mora sobre a multa de ofício

Alega que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal, pois os juros somente podem incidir sobre o tributo e contribuições, jamais sobre a multa de ofício. Disserta sobre a matéria. Cita jurisprudência do Carf.

Pedidos

Requer o cancelamento das exigências da contribuição lançada sobre verbas pagas a seus empregados a título de participação nos resultados, bem como da respectiva multa pela suposta falta de declaração dessas exações.

Protesta por provar o alegado por todos os meios de provas em Direito admitidos, especialmente, pela juntada de documentos e pela realização de diligência.

Protesta ainda pela juntada posterior dos comprovantes de recolhimento da parcela das contribuições sociais e da multa por descumprimento das obrigações acessórias relativas ao bônus de seu Diretor Presidente realizado no prazo desta defesa.

Em 4/1/2013 apresentou petição requerendo a juntada aos autos de comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias referentes ao Bônus do Presidente, que não foram objeto de impugnação (fls. 349/353).

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ/BHE decidiu por unanimidade não dar provimento a impugnação e, assim, manteve a integralidade do crédito tributário contestado. Segue ementa do acórdão.

#### DRJ ACORDÃO – EMENTA

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

#### PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.

O pagamento de participação nos resultados aos empregados em desacordo com a legislação específica é fato gerador de contribuições previdenciárias.

#### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte. Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

#### INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APRESENTAR GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

## DOS FATOS

Que se trata de recurso diante de acórdão que manteve intocados os autos de infração nº 37.314.927-1, 37.314.934-4 e 37.309.515-5;

Que os referidos lançamentos tributários alcançavam também valores pagos a título de Bônus pagos ao seu Diretor Presidente, os quais a Recorrente optou por não questionar e efetuou o devido recolhimento;

Que a discussão é restrita à exigência da Contribuição destinada à Seguridade Social e também das contribuições devidas a terceiros, sobre as verbas pagas a título Participação nos Resultados aos empregados da recorrente;

Que em 06/2007 Recorrente e a Comissão de Negociação dos Funcionários, assistida pelo Sindicato dos Empregados no Comércio de São Paulo, celebraram *Acordo de Participação nos Resultados*, referente ao ano-calendário de 2007, em prol de todos os seus funcionários;

Que a participação nos resultados seria devida em virtude do atingimento ou superação das metas definidas na cláusula quarta do instrumento contratual, correspondentes a quatro *Indicadores de Resultado*;

Que participação nos resultados, relativa ao ano-calendário 2007, tornar-se-ia devida se atingido o *gatilho* correspondente a R\$ 40.900.000,00 (quarenta milhões e novecentos mil reais), isto é, 75% (setenta e cinco por cento) de R\$ 54.600.000,00;

Que os valores passíveis de distribuição a cada um de seus empregados deveriam ser calculados em função dos *Indicadores de Resultado* efetivamente apurados naquele período, tomando-se por base os respectivos salários;

Que o PLR foi instituído para incentivar a sua produtividade, constituindo um efetivo instrumento de integração e o capital e o trabalho;

Que a fiscalização não questiona se as metas previstas na Cláusula 4ª do Programa de Participação nos Resultados foram alcançadas pela Recorrente, quando do encerramento do ano-calendário de 2007;

Que a recorrente pagou a seus funcionários a quantia total de R\$ 3.739.461,00 (três milhões, setecentos e trinta e nove mil, quatrocentos e sessenta e um reais), a título de participação nos resultados, na data prevista na Cláusula Décima Terceira do programa, qual seja 30/04/2008;

Que a fiscalização entendeu que as verbas pagas, a título de participação nos resultados, não atenderiam às disposições da Lei nº 10.101/00, não se enquadrando, conseqüentemente, na alínea "j" do § 90 do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991;

Que a fiscalização se impressionou com o fato de o Acordo de Participação nos Resultados ter sido celebrado em 18/06/2007, ou seja, no curso do ano-calendário a que ele se referia;

Que o trabalho fiscal alegou que a participação nos resultados da Recorrente, notadamente de seu Diretor Presidente, *é mero meio de ajuste anual de remuneração*, substitutiva do *Programa de Bônus* de sua controladora, Arysta Lifescience Corporation, que ditaria discricionariamente a participação a ser distribuída pela empresa brasileira;

Que a fiscalização afirmou que as expressões empregadas pela recorrente, nos documentos que lhe foram apresentados, *PROGRAMA DE BÔNUS - METAS COMPROMISSADAS 2007 e TABELA DE PREMIAÇÃO - BÔNUS 2007*, revelam a pretensa natureza jurídica dos pagamentos realizados aos empregados;

Que os Srs. Julgadores "*a quo*" reconhecem que, no geral, as Cláusulas do Acordo de Participação nos Resultados se conformam às disposições da Lei nº 10.101/00;

Que entender das d. autoridades julgadoras, a celebração desse acordo no curso do período em que os lucros ou resultados foram apurados, descaracterizaria o pagamento efetuado, a título de participação nesses lucros ou resultados;

#### O DIREITO

Que nem a fiscalização, nem o v. acórdão recorrido questionam o pleno atendimento a esses requisitos legais, sendo certo que a participação nos resultados da recorrente foi negociada com seus empregados, mediante o procedimento previsto no inciso I da Lei nº 10.101/00, qual seja, "*comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria*";

Que o Acordo de Participação nos Resultados prevê "*regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas*" (Lei nº 10.101/00, art. 20, § 10), estabelecendo os índices de produtividade e as metas que devem ser perseguidos pelos empregados para que façam "*jus*" ao recebimento da referida participação;

Que o Acordo de Participação nos Resultados, de 18/06/2007, contou com a participação de representante indicado pelo Sindicato dos Empregados

do Comércio em São Paulo, tendo sido o respectivo instrumento regularmente arquivado nessa instituição (Lei n.º 10.101/00, art. 20, § 20);

Que foi respeitada a periodicidade mínima de pagamento das participações nos lucros e resultados prevista no § 20 do art. 30 da Lei n.º 10.101/00, uma vez que a tal participação é concedida anualmente pela recorrente, devendo ser paga uma única vez, em 30/04/2008, nos termos das Cláusulas Quarta e Décima Terceira do acordo;

Que o v. acórdão recorrido manteve a atuação fiscal com base no entendimento de que, por uma questão lógica, o acordo de participação nos lucros e resultados deve ser firmado antes do início do ano-calendário a que se refere;

Que as normas legais, que regulam o direito conferido pela Constituição aos trabalhadores de participarem nos lucros e resultados da empresa, não impõem que o correspondente acordo seja celebrado antes do início do ano-calendário em que o esmos são apurados;

Que não se pode perder de vista que a legislação visa regular e resguardar direito dos trabalhadores constitucionalmente garantido, incentivando as empresas a distribuírem os seus lucros e resultados;

Que os Tribunais Superiores decidiram que a desconformidade entre o acordo firmado pela empresa e a Lei n.º 10.101/00, bem como o desatendimento de alguns de seus requisitos não transmuda a natureza das verbas pagas a seus empregados, transformando em salário algo que, em sua essência, não o é;

Que a Lei n.º 10.101/00 não proíbe, expressa ou implicitamente, que a celebração do acordo de participação nos lucros ou resultados seja concluída no curso do período em que estes foram apurados;

Que a lei apenas exige que o acordo seja firmado antes da apuração dos lucros e resultados, mas não necessariamente antes do início do período a que estes se referem;

Que o Acordo de Participação nos Resultados, datado de 18/06/2007, seguiu à risca os requisitos da Lei n.º 10.101/00, bem como observou os critérios estabelecidos por essa norma legal de determinação e pagamento dessa verba;

Que os Tribunais Judiciais e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiram que a participação nos lucros e resultados distribuída pela empresa a seus empregados deve receber o tratamento previsto na Lei n.º 10.101/00, não se sujeitando à incidência das contribuições previdenciárias;

Que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 29/01/2013, decidiu que a Lei no 10.101/00 não exige que o acordo seja firmado antes do início do período a que se referem os lucros e resultados, conforme se verifica na ementa do acórdão no 9202-002.484;

Que as participações nos lucros e resultados distribuídas aos empregados não perdem a sua natureza, se acordos posteriores convalidarem os respectivos pagamentos;

Que a inexistência de acordos prévios ao início dos períodos a que se referem os lucros e resultados, mas anteriores à sua apuração, não justifica, por si só, a glosa da respectiva participação distribuída pela empresa a seus empregados;

Que celebração do Acordo de Participação nos Resultados em 18/06/2007 não infringiu qualquer dispositivo da Lei nº 10.101/00, não sendo motivo válido para exigir da recorrente as contribuições previdenciárias sobre os valores distribuídos a seus funcionários, em 30/04/2008;

#### CONCLUSÕES E PEDIDO

Pelo exposto, conclui-se que:

- (i) o Acordo de Participação nos Resultados, firmado em 18/06/2007, respeita e atende os requisitos e critérios previstos na Lei no 10.101/00;
- (ii) a participação nos resultados distribuída pela recorrente, em 30/04/2008, em virtude do atingimento das metas previstas naquela acordo, não pode ser considerada como parcela substitutiva, nem complementar das remunerações de seus funcionários;
- (iii) não há impedimento legal à celebração de acordos de participação nos lucros ou resultados, no curso do ano-calendário, a que tais lucros e resultados se referem; e
- (iv) a formalização supostamente "tardia" do Acordo de Participação nos Resultados não descaracteriza a natureza jurídica das verbas pagas com base nesse instrumento contratual, ainda mais quando constatado que tal procedimento não traz qualquer prejuízo aos trabalhadores.

Com base nos fundamentos acima sintetizados, verifica-se que deve ser dado provimento ao presente recurso voluntário, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido, para o fim de cancelar *in totum* as exigências da contribuição destinada à Seguridade Social e das contribuições devidas a terceiros, sobre verbas pagas a seus empregados, a título de participação nos resultados, bem como da respectiva multa pela suposta falta de declaração dessas exações, por ser medida de DIREITO E JUSTIÇA.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

## ADMISSIBILIDADE

## TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

Não foi localizado nos autos o Aviso de Recebimento que marca a intimação da decisão de primeira instância; documento que será substituído pelo despacho da DRJ/BHE em que é sanado erro material do acórdão e restituído à unidade preparadora para fins de promoção da ciência (fl. 406). Uma vez que o recurso foi protocolizado em 02/10/2014 (fl. 422), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos de admissibilidade.

## DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA

Para pleno exercício das competências atribuídas ao CARF, é mister delimitar o escopo da análise a ser conduzida no presente voto.

*Ab initio*, vale cotejar os fundamentos adotados em fase recursal, ante o observado na impugnação. Com efeito, esta última restringe a tese de defesa nas seguintes razões, fl. 181: (i) a fiscalização não questiona a conformidade do acordo de PLR, nos termos da Lei nº 10.101/2000, os alcança os requisitos de negociação, objetividade e clareza, arquivamento e periodicidade de pagamento; (ii) a negociação da PLR foi promovida por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (iii) a PLR prevê regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas; (iv) o acordo foi firmado em 18/06/2007 e contou com a participação de representante indicado pelo Sindicato dos Empregados do Comércio em São Paulo, tendo sido regulamento arquivado nesta instituição; (v) a periodicidade de pagamento é anual, devendo ocorrer em 30/04/2008; (vi) as normas legais não impõe que o acordo seja celebrado antes do início do ano-calendário; (vii) a desconformidade entre o acordo e a Lei nº 10.101/2000 não trasmuda a natureza das verbas pagas aos empregados; (viii) a situação revela o pagamento de premiação excepcional, motivada por resultados extraordinários ou específicos, de maneira que não se confunde com participação nos resultados; (ix) não há nenhum programa de bônus instituído pela matriz japonesa a ser substituído pela PLR; (x) pouco importa a denominação conferida às verbas para fins de determinar a incidência tributária; e (xi) a impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Por sua vez, a peça recursal está assentada nas mesmas razões e pedidos formulados em primeira instância, fl. 422, à exceção da matéria atinente a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício que será considerada não devolvida.

Feita esta análise, e com a observação de que a DRJ/BHE negou provimento à impugnação, fica delimitado o conteúdo devolvido ao contencioso pelo tópico reiterado no recurso voluntário; ao passo que o ponto restrito à peça impugnatória resta alcançado pela definitividade na seara administrativa.

## MATÉRIA CONHECIDA

## OBSERVÂNCIA DAS PRESCRIÇÕES LEGAIS

A requerente traz uma série de ponderações acerca da atenção aos requisitos legais exigíveis para o reconhecimento dos benefícios fiscais da PLR, com a intenção de reverter a constituição do crédito promovida no bojo da ação fiscal.

A análise do mérito deve ser precedida do relato da autoridade fiscal que motivou o lançamento guerreado, extraído do Relatório do PAF, fl. 55.

Analisando os arquivos digitais apresentados pela empresa, constatamos que o contribuinte possui conta de distribuição de participação nos lucros e resultados (PLR) — contas 4201020100 e 42010350610. Os valores provisionados transitados nestas contas foram levados a resultado do exercício no período (o total provisionado no período foi de R\$ 5 milhões e levado a resultado foi de R\$ 7.363.977,00). Lançamentos a débito foram feitos contra folha de pagamento no mês de abril de 2008, os quais totalizaram R\$ 4.180.910,00; valor que confere com a folha de pagamento de PLR e listagem analítica de beneficiários (DOC.02) apresentados ao fisco.

Assim, de posse da análise contábil, procedemos com a análise previdenciária destes pagamentos, verificando sua adequação legal:

A Lei 8.212/91, no seu artigo 28 parágrafo nono, determina que:

"Não integram o salário de contribuição, exclusivamente: ...

...j - A participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de

acordo com lei específica".

Concluimos que contribuições lançadas, no presente Auto de Infração, incidem sobre as remunerações pagas aos segurados empregados da empresa, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos nos Artigos 1º 2º e 30 da Lei 10.101 de 19/12/2000; como descreve o item A.4 deste relatório. O pagamento da Participação nos lucros, estando em desacordo com esta lei específica, lhe confere a característica de salário de contribuição para fins previdenciários.

Os fatos geradores das contribuições ocorreram com o pagamento de valores classificados como Participação nos Lucros, mas sem possuir as premissas básicas, previstas na Lei reguladora desta verba. Demonstro, a seguir, estas infrações detalhando as exigências previstas na Lei 10.101/00, abaixo transcrita:

(...)

Objeto de negociação entre a empresa e seus empregados: O acordo de Participação nos Resultados(DOC.01), apresentados pela empresa, foi assinado em 18/07/2007. Questionamos como se pode negociar algo já quase consumado? Os acordos são firmados depois de transcorridos mais de 50% de todo período base de conclusão das metas. Institui-se uma bonificação nos moldes da anteriormente praticada, ajustada como um prêmio, pois, mais de 50% dos resultados já estavam concluídos e calculados pela empresa.

Regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas: o próprio acordo, CLAUSULA QUINTA ,faz prova de que tal participação é mero meio de ajuste anual de remuneração, quando tem como texto:" A ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL poderá conceder uma premiação por resultados extraordinários ou específicos, sem prejuízo da participação aqui tratada na clausula IV, para Equipes ou Individualmente, desde que tenham atingido metas pactuadas , ou em situações excepcionais, de acordo com critérios definidos \_pela Empresa. Temos nesta cláusula a intenção de remuneração ditada pela empresa discricionariamente e, no caso do Presidente temos a total dissociação do acordo pois o é simplesmente ditado pela matriz.

Programa de metas, resultados e prazos, pactuados previamente: Como nenhum documento assinado a posteriori tem o poder de definir regras retroativas ou direitos para o PASSADO, temos o reforço do que expusemos anteriormente: A lei 10.101 exige pactuo prévio e tempestivo para cumprimento das metas. Afirmo que, tal participação é mero meio de ajuste anual de remuneração.

A participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Sabemos que a Lei 10.101, artigo 3º veda literalmente substituição de uma remuneração anterior pela Participação nos Lucros, pois a troca do nome de uma verba não implica na mudança de suas características ou a transforma em não incidente. Provando substituição de verba; temos no Levantamento BP-BONUS PRESIDENTE a simples ordem via E-MAIL/MEMORANDO (DOC.03, com a tradução Juramentada do documento) onde, a matriz do exterior indica os valores a serem pagos a título de BONUS ao presidente da Arista no Brasil. Já no Levantamento BE-BONUS EMPREGADOS foram apresentados ao fisco as memórias de cálculo com o título PROGRAMA DE BONUS — METAS COMPROMISSADAS 2007(DOC.04); ao passo que a TABELA DE PREMIAÇÃO BONUS 2007(DOC.05), anexa ao acordo indica os múltiplos de salário a serem seguidos no cálculo do pagamento dos empregados. Note que a própria empresa trata como PREMIAÇÃO e BONUS estes valores, para depois contabilizar como Participação nos Lucros. Isto faz prova da real natureza destes valores: simples troca de nomenclatura do sistema de bonificação da empresa.

A.5 É importante ressaltar que é inerente à função de Auditor fiscal identificar se a real intenção do legislador esta sendo seguida. O Art. 10 da Lei 10.101/00 versa que: "Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho o como incentivo a produtividade". O legislador visa dar direito ao trabalhador de usufruir os resultados preestabelecidos alcançados e devidamente aferido seguindo uma produtividade/critério negociado com a empresa através de acordo/convenção. Não se incentiva produtividade com um acordo tardio e sem vínculo com a Lei 10.101. É inquestionável o direito discricionário da empresa de poder eleger qualquer empregado ao pagamento de qualquer prêmio ou bônus, para tanto podendo se valer de qualquer tipo de critério, regra ou valor. Porém, a nossa legislação impõe regras para que o fisco aceite a classificação destes valores como Participação nos Lucros ou Resultados.

Também, cabe ao Auditor fiscal identificar se a real situação de responsabilidade tributária está sendo respeitada, quando presentes os requisitos do art. 12, I, "a", da Lei n. 8.212/91.

A.6 Alertamos, acreditando na necessidade da repetição, não se poder estipular metas retroativas para o PLR, o caso aqui tratado tem bonificação, desvirtuando os objetivos da lei. Por outro lado, qualquer Plano de Participação nos Lucros ou Resultados tem que ser meticulosamente planejado de forma que empresas e empregados possam se beneficiar, alavancando resultados para as duas partes. Não é menos verdade que a negociação de PLR tem que ser feito sem substituir outra verba, previamente e, sobretudo, democraticamente, sem imposições de quaisquer das partes envolvidas.

A.7 A empresa ao se aventurar a implantar um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados, aleatoriamente, substituindo o Programa de Bônus da matriz Japonesa e sem seguir os critérios e procedimentos da lei, tornou este valor fato gerador de contribuição previdenciária. Assim, diante do expostos nos itens anteriores deste relatório, concluiu pelo lançamento do débito já que, estes valores foram pagos sem as características legais necessárias à participação nos lucros.

Debruçada sobre os argumentos carreados pela impugnação, a DRJ/BHE proferiu o seguinte entendimento sobre o assunto, fl. 417.

O Acordo de Participação nos Resultados firmado entre a autuada e a Comissão de Negociação dos Funcionários, com vigência definida para o ano de 2007, foi assinado em 18/6/2007; ou seja, seis meses após iniciado o exercício cujos resultados alcançados respaldaram o pagamento a título de participação nos resultados, que ocorreu em 30/4/2008.

(...)

Ocorre que, ao se considerar a natureza do pagamento de PLR e a sua finalidade, a de estimular o empregado a participar do capital da empresa, quando seu maior esforço gerará maiores lucros que, por conseguinte, serão com ele repartidos, não há como acatar

tais argumentos. Afinal, não há como falar em verdadeira integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba for firmado quando já iniciado o período de apuração da PLR, quando parte dos resultados já foram alcançados.

(...)

Ressalte-se que as particularidades relacionadas às atividades de cada contribuinte não podem servir de justificativa para autorizar que cada empresa decida sobre quando efetivar o acordo para fins de pagamento de PLR. O contribuinte deve, obrigatoriamente, atentar-se para os termos da legislação que trata da matéria que, no caso, conforme visto, por uma questão lógica, exige o pacto prévio das disposições envolvendo o pagamento de valores a título de PLR com o intuito de garantir a efetiva integração entre o capital e trabalho e o aumento da produtividade.

Assim, no caso em tela, por não ter sido o Acordo de Participação nos Resultados pactuado previamente, entende-se que os pagamentos efetuados a título de participação nos resultados foram feitos em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000. Logo, não se enquadram na hipótese de exclusão contemplada na Lei nº 8.212/1991, art. 28, §9º, têm natureza remuneratória e, em consequência, devem ser reconhecidos como parcela integrante do salário de contribuição, tal como definido na Lei nº 8.212/1991, art. 28, inc. I.

Depreende-se, pois, que dentre os requisitos legais exigidos para o tratamento tributário beneficiado oferecido à PLR, o julgamento contestado fundamentou sua decisão na exigência de anterioridade do acordo em relação ao período de apuração. Segue dispositivo da Lei nº 10.101/2000.

*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:*

(...)

*§ 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:*

(...)

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

Em que pese a insurgência posta, o assunto já foi deliberado e assentado em julgados proferidos pela CSRF.

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-008.044 – Jul/2019  
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social. A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.*

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-010.514 – Nov/2022*  
*PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO*  
*DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. Constitui*  
*requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de*  
*sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição*  
*acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.*

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-010.455 – Out/2022*  
*PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO*  
*BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA.*  
*INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. A ausência da estipulação, entre patrões e*  
*empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito*  
*ao recebimento de participação nos lucros ou resultados da empresa caracteriza*  
*descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição*  
*previdenciária sobre tal verba.*

Ou seja, a integração entre capital e trabalho deve ser operada por meios claros e previsíveis, em que o período de aferição seja integralmente coberto pela expectativa de incremento dos resultados corporativos ocasionado de avença entre as partes.

De outra maneira, não é crível que as regras sobrevenham após já transcorrido mais da metade do período considerado; o que sugere uma confusão entre a remuneração pelos resultados já alcançados e a perspectiva de atingimento de metas pactuadas. Ou seja, a operação no exercício de 2007 foi iniciada sem que as metas da PLR tenham sido consideradas no planejamento operacional da recorrente.

No caso concreto, tem-se que o período de aferição coincide com o exercício de 2007, ao passo que o acordo foi firmado somente em 06/2007. Por fim, o pagamento foi previsto para ocorrer em 04/2008. Seguem cláusulas do Acordo, fl. 140.

*CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA*

*O pagamento da PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS devida a cada funcionário, prevista neste ACORDO, será efetuado em Folha de Pagamento da seguinte forma:*

*Em 30/04/08 = Pagamento do prêmio referente o resultado da Organização, condicionado ao Gatilho (cláusula 4a - parágrafo sexto).*

*CLÁUSULA DÉCIMA QUARTA*

*A vigência do presente acordo será para o ano de 2007.*

Trata-se, pois, de uma meta de meio ano com efeitos financeiros sobre ano inteiro, incompatível com a exegese legal.

Sendo assim, pela inobservância do requisito de prévio acordo para fins de PLR, não acolho os fundamentos de defesa.

CFL 68 – NATUREZA ACESSÓRIA

Consta dos autos multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), cuja vinculação à obrigação principal é reconhecida em precedentes da CSRF.

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-007.772 – Abr/2019  
OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. Tendo as questões relacionadas à incidência dos tributos sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração pela omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.*

*CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-008.504 – Jan/2020  
OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF. Devem ser replicados ao julgamento relativo ao descumprimento de obrigação acessória os resultados dos julgamentos dos processos atinentes ao descumprimento das obrigações tributárias principais, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.*

Portanto, o desfecho do AIOA guardará consonância com a decisão proferida para o crédito principal.

#### DOS VOTOS PELAS CONCLUSÕES.

Registre-se que o encaminhamento de votos pelas conclusões decorre do entendimento dos Conselheiros que assim votaram de que o momento de pactuação da PLR prévio ao pagamento é suficiente para o suprir a exigência legal constante no art. 2º, § 1º, II da Lei nº 10.101/2000, restando como fundamento para manter o lançamento a ausência de regras claras e objetivas.

#### ▪ **Conclusão**

Baseado no exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro

#### ▪ **Declaração de voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo o Ilustre Conselheiro Relator e apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento

Inicialmente, vejamos aspectos à 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 n.º 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 Carvalhoni, por ausência de critério da hipótese ou do conseqüente, haverá isenção tributária:

*“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, 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 conseqüente, 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 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 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

***PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIODECONTRIBUIÇÃO.***

*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 (abrogação)*

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

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

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

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

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

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

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

*Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei*

*tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.*

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 Torresiv.

*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) proscribe tanto a adoção de exegese ampliativa ou*

*análoga, 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 Alvesv:

*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.

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

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que os instrumentos de negociação devam ser elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

Atualmente, o requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados e não ao exercício financeiro.

*Lei 10.101/2000*

*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; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

*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.*

*(...)*

*§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

*§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

A interpretação apresentada pelo Relator mostra-se contextual e foge aos contornos do art 111, do CTN.

Por todos estes fundamentos, meu voto é no sentido de acolher os argumentos do Recurso apenas no que toca a falta de ofensa à celebração prévia do ajuste de PLR.

Por outro lado, do exame da documentação de fls. 53 e ss constata-se que o ajuste celebrado não traz estipulações de regras claras ou mecanismos de aferição.

A ausência de clareza no regramento relativo às metas e 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.

E como bem apontou a Autoridade Lançadora, o ajuste celebrado traz cláusula de pagamento de prêmios pelos resultados (cláusula quinta), o que também não foi afastado pelo Recorrente.

Por isso, somente nos cumpre negar provimento ao recurso pelo descumprimento dos demais requisitos da Lei 10.101/2000 ao pagamento de parcelas isentivas a título de PLR.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

#### ▪ **Declaração de voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros

Inicialmente, parablenzo o Ilustre Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro pelo voto proferido, no entanto, respeitosaente, em sessão de julgamento, abri divergência para dar provimento ao recurso e entendo pertinente motivar, mais uma vez, meu entendimento.

O Preclaro Relator, ao meu sentir, bem observou, especialmente na explanação na sessão de julgamento, sem prejuízo da leitura do seu voto, que as razões para a autuação, com a desconsideração dos pagamentos com a natureza de PLR, entendendo-os como remunerações pagas a segurados empregados e, assim, base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros, foram (i) a suposta violação de ajuste ou pacto prévio (*periodicidade em que firmado o acordo para pagamento de PLR ou violação de anterioridade de pactuação*) e (ii) a suposta ausência de regras claras e objetivas.

Realmente, é o que se vê no relatório fiscal (e-fls. 43/50) que acompanha e embasa a motivação do auto de infração.

O Relator, outrossim, bem observou, especialmente em explanação na sessão virtual de julgamento, que a DRJ debruçada sobre a matéria apenas entendeu violada a regra tida como de violação de ajuste ou pacto prévio (*periodicidade em que firmado o acordo para pagamento de PLR ou violação de anterioridade de pactuação*), tendo sido afirmado que a DRJ não concordou com o lançamento no que se refere a alegação de suposta ausência de regras claras e objetivas.

De fato, no acórdão da DRJ consta que:

Da análise dos documentos acostados aos autos, notadamente do Acordo de Participação nos Resultados (fls. 120/126), “Indicadores da Empresa – metas 2007” (fls. 201), “Programa de Bônus – Metas Compromissadas-2007” (fls. 139/147) e planilha de fls. 202/203, verifica-se que, a princípio, os pagamentos feitos pela autuada a seus empregados a título de participação nos resultados teriam se baseado em programa de metas que continha regras claras e objetivas quanto ao pagamento dessa verba, cujos indicadores de resultado foram submetidos a acompanhamento e controle no decorrer do exercício de 2007, tal como exige a legislação em vigor. Todavia, em que pese, a princípio, a parcial observância da Lei n.º 10.101/2000, verifica-se que as metas estipuladas não foram pactuadas previamente.

Debruçando-se sobre a sequência das razões de decidir da DRJ, observa-se que a decisão de piso manteve o lançamento e negou provimento aos pedidos formulados em impugnação porque entendeu violada a regra que fala em se pactuar previamente a *PLR (ajuste ou pacto prévio – periodicidade em que firmado o acordo para pagamento de PLR ou violação de anterioridade de pactuação)*, o que seria suficiente e razão independente para manter o lançamento da exigência fiscal.

Muito bem. Considerando a delimitação da matéria, não devendo ocorrer decisão surpresa ao recorrente, sob pena de se violar o art. 10 do CPC, com aplicação supletiva e subsidiária nestes autos (CPC, art. 15), compreendo que a controvérsia atual é exclusivamente o embate sobre ter ou não sido violada a regra do “pactuar previamente a PLR” (*ajuste ou pacto prévio – periodicidade em que firmado o acordo para pagamento de PLR ou violação de anterioridade de pactuação*). Aliás, o relator focou o debate exclusivamente neste único ponto.

Neste horizonte, a DRJ alega que ocorreu a violação da regra que impõe o dever de se pactuar a PLR previamente, sob a motivação de que o Acordo de Participação nos Resultados firmado entre a autuada e a Comissão de Negociação dos Funcionários, com vigência definida para o ano de 2007, foi assinado em 18/06/2007; ou seja, seis meses após iniciado o exercício cujos resultados alcançados respaldaram o pagamento a título de participação nos resultados, que ocorreu em 30/4/2008. O relator, limitando-se a essa tese, deu razão a DRJ e negou provimento aos pedidos da impugnação. Todavia, ao meu sentir, o simples fato do pacto ter sido assinado em Junho de 2007, para PLR apurada e paga somente em Abril do ano seguinte (Abril de 2008), não viola a regra de exigência de anterioridade do acordo em relação ao período de apuração. Isto porque, a lei não estabelece regra para que o pactuado previamente signifique uma antecedência ao exercício social e, demais disto, em recente atualização legislativa, com efeito interpretativo, a legislação deixa evidenciado que:

*Art. 2.º, § 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020) II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)*

Veja-se que, se a DRJ afastou o(s) argumento(s) motivacional(is) do lançamento quanto a quaisquer demais violações da Lei n.º 10.101, exceto quanto à alegada violação da regra de pactuação prévia (ou nas palavras do relator de “*exigência de anterioridade do acordo em relação ao período de apuração*”), não se pode decidir, no CARF, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado ao recorrente oportunidade de se manifestar, por

desnecessário falar sobre pontos acolhidos pela DRJ, ainda que em obiter dictum acatados (considerando que no final a DRJ não acolheu a impugnação).

Ora, é vedada a chamada “decisão surpresa”, na forma do art. 10 do Código de Processo Civil, com aplicação supletiva e subsidiária ao regime processual do contencioso administrativo fiscal do Decreto n.º 70.235 por força da norma do art. 15 do referido do Código de Processo Civil (CPC) que estabelece que: “[n]a ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.” A aplicação do CPC se impõe ainda que supletiva ou subsidiariamente considerando que o Decreto n.º 70.235 não traz disposição expressa sobre o tema.

Interessante notar que, em Colegiado, o debate da tese vencedora, pelas conclusões, caminhou e se consolidou por entender que o CARF pode apreciar amplamente o capítulo recorrido, sem ressalvas (*pode apreciar todo o lançamento que foi motivado como remuneração de PLR descaracterizado*). Isto porque, se considerou que o efeito devolutivo do recurso voluntário interposto, também por força de aplicação supletiva e subsidiária do CPC, impõe que seja devolvida ao Tribunal o conhecimento da matéria impugnada (CPC, art. 1.013, caput) e, daí, entendendo-se que pode o Colegiado apreciar todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado (CPC, art. 1.013, § 1.º).

Ocorre que, no meu entendimento – ainda que se objetive falar em efeito devolutivo amplo, ou de efeito translativo (*por controle de legalidade sob o crivo de nulidade nas razões da DRJ ao afastar os demais fundamentos do lançamento que não o requisito do pactuado previamente*), e se esquivar de discutir uma eventual *reformatio in pejus* (*em caso sem recurso de ofício, até porque o lançamento se manteve pelo fundamento da suposta violação da regra de pactuação prévia*) –, não se deve esquecer da proibição da decisão surpresa (CPC, art. 10), sob pena de preterição do direito de defesa, o que pode ensejar nulidade com expressa previsão na parte final do inciso II do art. 59 do Decreto 70.235. Ora, o recorrente não estava obrigado a se manifestar sob fundamento acolhido.

Veja-se que o CPC, além da regra do art. 10 e do caput e § 1.º do art. 1.013, também, traz a regra do § 2.º do art. 1.013, mais específica para quando acolhido um ponto do pleito, estabelecendo que: “*Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.*” (grifei)

Ora, se o fundamento foi acolhido, se não houve recurso de ofício quanto ao referido fundamento, não penso que ocorra a devolutividade específica ou, ainda que se cogite de um efeito translativo por controle de legalidade de ato tido por nulo da DRJ por erro *in iudicando* ou erro *in procedendo*, então precisaria o recorrente antes do julgamento pelo CARF se manifestar, com abertura de vistas, ainda que por resolução ou despacho, o que não ocorreu na espécie, sob pena de violação do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica.

O recurso voluntário do recorrente não abordou fundamentos que já tinham sido acolhidos pela DRJ (*pressuposto lógico e preclusão pro iudicato, que resulta na proibição de reproduzir uma questão já pronunciada*). Aliás, o Relator não se pronuncia sobre ponto já tratado pela DRJ, limitando-se ao que entendeu devolvido pelo recurso. A tese vencedora traz fundamento ao debate que não se contém no recurso voluntário e não estava no voto do relator.

Minha divergência com o relator é essencialmente o debate da pactuação prévia, no ponto tratado em recurso, essa sim contida no recurso; e, como dito, inclusive por força interpretativa legislada, na forma do § 7º, incisos I e II, do art. 2.º da Lei 10.101, todos com redação incluída pela Lei nº 14.020, de 2020, não se deve conceber que um acordo firmado em 18/06/2007, cujo pagamento só ocorreu em 30/04/2008 tenha violado regra de pactuação prévia. Decerto, que não se exige a assinatura do instrumento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática.

No mais, como transcrevi alhures, sem me debruçar sobre o referido fundamento, por entender que dele não se recorreu (*e inexistente recurso de ofício, tampouco qualquer ressalva pela primeira instância quanto ao tema decidido, o que eventualmente poderia ter ocorrido se fosse caso de julgamento de prejudicialidade como nas obrigações acessórias vinculadas a obrigação principal em processo distinto*), a DRJ consignou que:

Da análise dos documentos acostados aos autos, notadamente do Acordo de Participação nos Resultados (fls. 120/126), “Indicadores da Empresa – metas 2007” (fls. 201), “Programa de Bônus – Metas Compromissadas-2007” (fls. 139/147) e planilha de fls. 202/203, verifica-se que, a princípio, os pagamentos feitos pela autuada a seus empregados a título de participação nos resultados teriam se baseado em programa de metas que continha regras claras e objetivas quanto ao pagamento dessa verba, cujos indicadores de resultado foram submetidos a acompanhamento e controle no decorrer do exercício de 2007, tal como exige a legislação em vigor.

Ante o exposto, em divergência, dou provimento ao recurso.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

#### ▪ **Declaração de voto**

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Congratulo o em. Relator, cujo desfecho apresentado foi por mim acompanhado; contudo, por motivos outros que passo a declinar.

O desate da querela perpassa, a meu aviso, a delimitação daquilo que deveras devolvido a este eg. Conselho. Como já bem elucidava BARBOSA MOREIRA,

*a exata configuração do efeito devolutivo é problema que se desdobra em dois: o primeiro concerne à extensão do efeito, o segundo a sua profundidade. Delimitar a extensão do efeito devolutivo é precisar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem; medir-lhe a profundidade é determinar com que material há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. A decisão apelada tem o seu objeto: pode haver julgado o mérito da causa (sentença definitiva), ou matéria preliminar ao exame*

*do mérito (sentença terminativa). É necessário verificar se a decisão do tribunal cobrirá ou não área igual à coberta pela do juiz a quo. Encara-se aqui o problema, por assim dizer, em perspectiva horizontal. Por outro lado, a decisão apelada tem os seus fundamentos: o órgão de primeiro grau, para decidir, precisou naturalmente enfrentar e resolver questões, isto é, pontos duvidosos de fato e de direito, suscitados pelas partes ou apreciados ex officio. Cumpre averiguar se todas essas questões, ou nem todas, devem ser reexaminadas pelo Tribunal, para proceder, por sua vez, ao julgamento; ou ainda se, porventura, hão de ser examinadas questões que o órgão a quo, embora pudesse ou devesse apreciar, de fato não apreciou. Focaliza-se aqui o problema em perspectiva vertical. (Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 431).*

A extensão, portanto, atrela-se à temática a ser rediscutida pela instância revisora; por outro lado, a profundidade está relacionada aos argumentos enfrentados pelo juízo de piso que serão mantidos ou reformados em grau recursal.

Não se desconhece ser a questão palpitante, tendo o saudoso Min. TEORI ZAVASCKI lançado luzes na posição que, com a devida vênia aos que de forma contrária entendem, melhor se adequa ao ordenamento jurídico pátrio. Transcrevo, por oportuno, a ementa do RE nº 346736 AgR-ED, julgado em 04/06/2013:

*Ementa: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. NATUREZA REVISIONAL. TÉCNICA DE JULGAMENTO. DEMANDA COM MAIS DE UM FUNDAMENTO. ACOLHIMENTO DO RECURSO PARA AFASTAR UM DELES. INDISPENSABILIDADE DE APRECIÇÃO DOS DEMAIS. SÚMULA 456/STF.*

*1. Em nosso sistema processual, o recurso extraordinário tem natureza revisional, e não de cassação, a significar que "o Supremo Tribunal Federal, conhecendo o recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie" (Súmula 456). Conhecer, na linguagem da Súmula, significa não apenas superar positivamente os requisitos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade, mas também afirmar a existência de violação, pelo acórdão recorrido, da norma constitucional invocada pelo recorrente.*

*2. Sendo assim, o julgamento do recurso do extraordinário comporta, a rigor, três etapas sucessivas, cada uma delas subordinada à superação positiva da que lhe antecede: (a) a do juízo de admissibilidade, semelhante à dos recursos ordinários; (b) a do juízo sobre a alegação de ofensa a direito constitucional (que na terminologia da Súmula 456/STF também compõe o juízo de conhecimento); e, finalmente, se for o caso, (c) a do julgamento da causa, "aplicando o direito à espécie".*

*3. Esse "julgamento da causa" consiste na apreciação de outros fundamentos que, invocados nas instâncias ordinárias, não compuseram o objeto do recurso extraordinário, mas que, "conhecido" o recurso (vale dizer, acolhido o fundamento constitucional nele invocado pelo recorrente), passam a constituir matéria de apreciação inafastável, sob pena de não ficar completa a prestação jurisdicional. Nada impede que, em casos assim, o STF, ao invés de ele próprio desde logo "julgar a causa, aplicando o direito à espécie", opte por remeter esse julgamento ao juízo recorrido, como frequentemente o faz.*

*4. No caso, a parte demandada invocou, em contestação, dois fundamentos aptos, cada um deles, a levar a um juízo de improcedência: (a) a inexistência do direito afirmado na inicial e (b) a prescrição da ação. Nas instâncias ordinárias, a improcedência foi reconhecida pelo primeiro fundamento, tornando desnecessário o exame do segundo. Todavia, em recurso extraordinário, o Tribunal afastou o fundamento adotado pelo acórdão recorrido, razão pela qual se impunha que, nos termos da Súmula 456, enfrentasse a questão prescricional, ou, pelo menos, que remetesse o respectivo exame ao tribunal recorrido. A falta dessa providência, que deixou inconclusa a prestação jurisdicional, importou omissão, sanável por embargos declaratórios.*

*5. Embargos de declaração acolhidos.*

No âmbito desta instância revisora, o “julgamento da causa” consiste na higidez (ou não) do lançamento levado a cabo pela fiscalização. Ainda que tenha a DRJ consignado que, “**a princípio**, os pagamentos feitos pela autuada a seus empregados a título de participação nos resultados teriam se baseado em programa de metas que continha regras claras e objetivas quanto ao pagamento dessa verba”, tal constatação não faz encerrar a atuação deste Conselho por duas razões.

A **uma**, a utilização da expressão “a princípio” revela não ter o julgador a quo se debruçado sobre a (in)existência de regras claras e objetivas. Ao seu sentir, mais gravosa, por colidir mais frontalmente à Lei nº 10.101/2001, era a inobservância da pactuação prévia. Daí o porquê, em passant, diz que “a princípio (...) [apresentado] programa de metas que continha regras claras e objetivas.” Com a devida vênia, não entendo como peremptória a colocação da instância de piso. Entendo que, por haver dois fatores descaracterizadores do plano, houve por bem a DRJ focar em um deles, tornando despidendo tecer considerações sobre o segundo.

A **duas**, ainda que tenha havido suposta superação de um dos motivos ensejadores da descaracterização da PLR pela DRJ, não está obstada a apreciação, por este eg. Conselho, da totalidade dos fundamentos apresentados pelas autoridades fiscalizadoras. Transcrevo o que consta no relatório fiscal:

O próprio acordo, CLAUSULA QUINTA, faz prova de que tal participação é mero meio de ajuste anual de remuneração, quando tem como texto: “A ARYSTA LIFESCIENCE DO BRASIL poderá conceder uma premiação por resultados extraordinários ou específicos, sem prejuízo da participação aqui tratada na cláusula IV, para Equipes ou Individualmente, desde que tenham atingido metas pactuadas, ou em situações excepcionais, de acordo com critérios definidos pela Empresa.” Temos nesta cláusula a intenção de remuneração ditada pela empresa discricionariamente e, no caso do Presidente temos a total dissociação do acordo pois o é simplesmente ditado pela matriz.

(...)

A participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Sabemos que a Lei 10.101, artigo 3º veda literalmente substituição de uma remuneração anterior pela Participação nos Lucros, pois a troca do nome de uma verba não implica na mudança de suas características ou a transforma em não incidente. Provando substituição de verba; temos no Levantamento BP-BONUS PRESIDENTE a simples ordem via E-MAIL/MEMORANDO (DOC.03, com a tradução Juramentada do documento) onde, a matriz do exterior indica os valores a serem pagos a título de BONUS ao presidente da Arista no Brasil. Já no Levantamento BE-BONUS EMPREGADOS foram apresentados ao fisco as memórias de cálculo com o título PROGRAMA DE BONUS — METAS COMPROMISSADAS 2007( DOC.04); ao passo que a TABELA DE PREMIAÇÃO BONUS 2007(DOC.05), anexa ao acordo indica os múltiplos de salário a serem seguidos no cálculo do pagamento dos empregados. Note que a própria empresa trata como PREMIAÇÃO e BONUS estes valores, para depois contabilizar como Participação nos Lucros isto faz prova da real natureza destes valores: simples troca de nomenclatura do sistema de bonificação da empresa. (f. 45/46)

Afastado um dos fundamentos para a descaracterização da PLR, mister a análise do outro motivo apresentado, sob pena de não só fornecer uma prestação inconclusa, como ainda chancelar que sobre premissas inadvertidas firmadas por julgadores operem-se os efeitos da preclusão, maculando-se o lançamento.

Por derradeiro, com todo o respeito aos que de modo diverso sustentam, não há que se falar em afronta ao art. 10 do CPC, eis que, desde o relatório da fiscalização, elucidados os motivos que ensejaram a autuação. Ademais,

*[é] pacífica a orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior no sentido de não se aplicar o disposto nos arts. 9º e 10 do CPC/2015 quando o órgão julgador, nos limites da causa de pedir e das questões fáticas e jurídicas debatidas ao longo do processo, aplica ao caso dispositivo legal diverso daquele submetido ao contraditório, porquanto, à luz do brocardo iura novit curia, o regramento em exame não impõe aos juízes o dever de informar previamente às partes quais os artigos de lei passíveis de aplicação para o exame da causa (cf. 1ª T., AgInt no REsp n.1.606.233/RN, relator Ministro GURGEL DE FARIA, j. 14.02.2022, DJe 16.02.2022; 2ª T., AgInt no AREsp n. 2.019.496/SP, relator Ministro HERMAN BENJAMIN, j. 02.08.2022, DJe 10.08.2022; 3ª T., REsp n. 1.957.652/SP, relatora Ministra NANCY ANDRIGHI, j. 15.02.2022, DJe 18.02.2022; REsp n. 1.755.266/SC, relator Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, j. 18.10.2018, DJe 20.11.2018). (STJ. AgInt no REsp n. 2.065.884/CE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 14/8/2023, DJe de 16/8/2023; sublinhas deste voto)*

Pelos motivos ora declinados, na esteira do em. Relator, também **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

---

<sup>i</sup> LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

<sup>ii</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

<sup>iii</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>iv</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>v</sup> 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