



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19740.000640/2008-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.670 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ICATU CAPITALIZAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM DESACORDO COM LEI. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AOS TERCEIROS - FNDE, INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei nº 8.212/91).

Nos termos do art. 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/1991 e art. 214, § 9º, inciso X e § 10 do RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, integra O salário de contribuição para fins de incidência previdenciária a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com Lei 10.101/2000.

Devida contribuição social destinada aos Terceiros - FNDE, a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei -nº 11457/07 e legislação complementar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão recorrida às fls. 236/250 do E-FLS, por bem relatar os fatos ora questionados.

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização, AI - DEBCAD 37.179.430-7, consolidado em 24/11/2008, contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições sociais devidas e não recolhidas à Seguridade Social, destinadas a Outras Entidades/Terceiros - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE - Salário-Educação, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, no valor consolidado de R\$ 204.373,03 (duzentos e quatro mil e trezentos e setenta e três reais e três centavos) nas seguintes competências:

- Filial 74.267.170/0001-73: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0002-54: 01/2004, 02/2004, 08/2004 e 09/2004;
- Filial 74.267.170/0004-16: 01/2004, 02/2004, 03/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0005-05: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0006-88: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0007-69: 01/2004, 02/2004, 08/2004 e 09/2004;
- Filial 74.267.170/0008-40: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0009-20: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0010-64: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;
- Filial 74.267.170/0012-26: 01/2004, 02/2004 e 08/2004;

2. Segundo o Relatório Fiscal de fls. 80/88 e anexos, temos que:

2.1. Neste AI foram lançadas diferenças referentes às contribuições para Outras Entidades e Fundos - FNDE, incidentes sobre rendimentos pagos a segurados empregados a título de PLR - Participação nos Lucros sem observância do contido na alínea "j", § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91 e inciso X do § 9º e § 10 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3.048/99, vigente à época da ocorrência do fato gerador;

2.2. No período fiscalizado o contribuinte tinha convênio com o salário educação, estando obrigado ao recolhimento direto;

2.3. A empresa foi enquadrada no código FPAS 736 (código de Terceiros 0003), que tem alíquota de 2,7%, sendo que 2,5% referem-se às contribuições ao FNDE;

2.3. Quanto as normas relativas ao PLR, cita o art 7º, inciso XI da Constituição Federal, a Medida provisória 794/94, convertida na Lei 10101/2000, assim como a legislação apontada no item 2.1 acima, na qual se embasou para efetuar o lançamento;

2.4. Quanto a situação Fática, a auditora informa que na análise das Folhas de Pagamento e dos lançamentos contábeis efetuados na conta de resultado nº 392112 - Desp.c/partic. Lucros e Resultados - Empregados foi detectado a ocorrência de pagamentos a título de PLR, mais de duas vezes no mesmo ano civil em desobediência ao estabelecido no art. 3º, § 2º da Lei 10.101/2000. Tais pagamentos foram efetuados de duas formas:

a) na folha de pagamento: adiantamento em 01/2004, complementado em 02/2004, e nova parcela em 08/2004 e alguns poucos pagamentos em 03/2004 e 09/2004;

b) por meio de previdência privada PGBL em 02/2004 e 08/2004 por opção do funcionário.

2.5. Os segurados empregados que receberam PLR de acordo com a lei, não foram incluídos no lançamento;

2.6. Considerando a situação fática a Auditora Fiscal conclui que os valores desembolsados mais de duas vezes no mesmo ano civil são fatos geradores para incidência de contribuições previdenciárias.

DA IMPUGNAÇÃO

3. Inconformada a empresa apresentou impugnação de fls.l 16/134 onde alega em síntese:

3.1. Da tempestividade;

3.2. Da Participação nos Lucros e Resultados:

3.2.1. Quanto aos fatos destaca que a fiscalização não alegou objetivo de remunerar ou “camuflar” salários, sendo verificado que os valores decorrem do seu lucro mas que “deve ser integrado à base de cálculo da contribuição previdenciária pelo simples fato de não ter observado a peridiocidade prevista na legislação previdenciária”.

3.2.2. Quanto as previsões legais entende que o disposto no art 7º, inciso XI da Constituição Federal não deixa espaço para o legislador dispor de forma diferente quanto a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador. Considera o disposto na alínea “j”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91

restritivo do alcance da norma constitucional. Cita a Lei 10101/00 como regulamentadora e uniformizadora de procedimentos, concluindo que “a impugnante não desvirtuou o instituto da participação nos lucros, sendo indevida a cobrança das contribuições previdenciárias ...”

3.2.3. Aponta que de acordo com Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Resseguros no Estado do Rio de Janeiro, ao qual a impugnante está vinculada e o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro, de 14/01/2004, referente especificamente a participação nos lucros e resultados, tem-se que:

a) Pagamento de duas parcelas no ano de 2004, em janeiro e julho, a título de participação nos lucros, sendo a primeira de “cunho obrigatório.”

b) A segunda parcela em julho só seria devida para aquelas empresas que não possuísem programa próprio de distribuição de lucros.

c) A impugnante optou por formalizar um programa próprio, “com regras mais benéficas, conforme facultado pelo art. 21 I, da Lei nº 10.101/00.”

d) Atenta para o fato de que seu programa observou todas as regras referentes a participação nos lucros, sendo estipulado os meses de fevereiro e agosto para distribuição.

e) Observa que estava vinculada a dois instrumentos de negociação coletiva válidos, optando por efetuar a distribuição de acordo com o disposto em ambas as negociações: janeiro, fevereiro e agosto.

Í) Aponta o disposto no art. 7º, inciso XXVI, referente aos direitos dos trabalhadores quanto ao reconhecimento das convenções e acordos coletivos, assim como o art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe acerca da obrigatoriedade do cumprimento das normas pelas partes celebrantes. Entende que a Lei 10101/00 se encontra no mesmo patamar hierárquico da Convenção Coletiva.

g) Cita decisões da Justiça do Trabalho acerca da matéria e conclui que o pagamento “se deu com amparo no art. 7º inciso XXVI da Constituição Federal, o que deve prevalecer ante à alegada ofensa à Lei nº 10.101/00.”

3.2.4. A impugnante discorre sobre a vedação constitucional à tributação da participação nos lucros e resultados. Entende que a Constituição Federal já regulamentava a participação nos lucros e que somente a gestão da empresa deveria se remeter à regulamentação da lei. Ressalva porém que mesmo que a regulamentação estivesse se estendido a participação nos lucros, o disposto na alínea “j”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91 não poderia alterar sua condição de parcela não integrante do

salário de contribuição, uma vez que o dispositivo constitucional trata de imunidade de tributação.

3.2.5. Discorre ainda acerca do estímulo constitucional às empresas, referente à distribuição de lucros, entendendo que a rígida interpretação da Lei 10101/00 viola o art. 218, § 4º da Constituição Federal.

3.2.6. Cita decisões dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais para embasar sua razões.

3.3 Requer a procedência da presente impugnação com declaração de insubsistência do Auto de Infração.

2 – A decisão da DRJ julgou improcedente a Impugnação do contribuinte, conforme decisão ementada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EM DESACORDO COM LEI. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AOS TERCEIROS - FNDE, INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei nº 8.212/91).

Nos termos do art. 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/1991 e art. 214, § 9º, inciso X e § 10 do RPS, aprovado pelo Decreto 3048/99, integra o salário de contribuição para fins de incidência previdenciária a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com Lei 10.101/2000.

Devida contribuição social destinada aos Terceiros - FNDE, a cargo da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11457/07 e legislação complementar.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3 – Seguiu-se recurso voluntário do contribuinte fls. 288/313 do E-Fls. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 – O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

5 – A principal matéria de fundo trata-se da periodicidade do pagamento do PLR paga pelo contribuinte sendo que a acusação fiscal é no sentido de que os valores pagos estão fora da regra de isenção da Lei 10.101/2000 por esse motivo. Essa turma já teve oportunidade de tratar do tema em outras oportunidades, em assuntos de relatoria da Conselheira DIONE JESABEL WASILEWSKI nos AC. 2201-004.461 j. em 08/05/2018 e AC nº 2201-003.796 j. em 08/08/2017, abaixo ementados, sem grifos no original:

Ementa(s)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS. PERIODICIDADE SEMESTRAL. É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

PLR. PAGAMENTO. ADIANTAMENTOS. CORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Deve ser excluída da base de cálculo sujeita à tributação os valores que, embora constantes da folha de pagamentos, correspondem a adiantamentos pagos em outras competências.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE.

Devem ser excluídas do pólo passivo as pessoas a quem foi atribuída responsabilidade solidária, quando a fiscalização não apresenta fundamentos suficientes para essa caracterização.

Ementa(s)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

PLR. PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS NO ANO CIVIL. PERIODICIDADE MENSAL. DESCARACTERIZAÇÃO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO.

Os valores pagos a título de PLR em mais de duas parcelas no mesmo ano civil e em periodicidade mensal devem ser integralmente incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, inclusive para outras entidades e fundos.

6 – Em vista do quanto acima exposto, por entender da mesma forma que a I. Relatora dos *leading cases* acima indicados e julgados por essa C. Turma e por economia processual, com a devida vênia faço como minha as palavras abaixo como razões de decidir no presente caso no Ac. 2201-004.461:

“A autoridade fiscal fundamentou o lançamento no descumprimento da regra constante do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que estabeleceria uma periodicidade para essa modalidade de pagamento.

Para verificar a correção desse proceder, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201- 003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

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

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

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

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

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho.

É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”

(Grifos originais)

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

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

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

*PRÊMIOS DE INCENTIVO.
SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.*

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

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

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

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

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

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

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

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

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

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

Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

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

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

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

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados

“quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

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

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

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

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

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

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

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ... (...)

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

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

Entre as premissas estabelecidas por esse texto, destaco aquela que estabelece a natureza na norma em análise como isentiva. Daí decorre a obrigatoriedade de adoção do método literal de interpretação do texto legal, de forma que apenas os programas que atenderem integralmente a norma mencionada, dentro do limite imposto pela investigação sintática de seu conteúdo, estariam excluídos da tributação.

Neste processo, a controvérsia ficou restrita à observância da seguinte condição: a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Vejamos o que dizia o texto legal, à época dos pagamentos realizados:

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

(...)

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

A legislação previa expressamente ser "vedado" o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Ou seja, tratando-se de PLR que se pretende acobertado pelo disposto na Lei nº 10.101, de 2000, essa forma de pagamento recebe o modal deontico "proibido".

A taxatividade do texto não condiz com a interpretação conferida a ele pela recorrente. Com efeito, ao se afirmar que o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil ensejará a descon sideração de apenas parte deles, não se está aplicando a norma com razoabilidade, mas legislando, porque não há espaço no texto legal para essa interpretação.

A razoabilidade na leitura desse comando residiria na aceitação de pagamentos em desconformidade com a periodicidade/número de parcelas estabelecidos pela lei para, por exemplo, corrigir eventuais erros de apuração do valor já pago. Mas desde que resulte de erro eventual. Ou, ainda, em caso de desligamento do empregado, que faria jus ao recebimento proporcional do valor ajustado no instrumento de negociação.

Se o programa de participação nos lucros é composto por mais de um instrumento, como relata a recorrente, cabe à empresa, cuja vontade é elemento integrante na constituição deles, laborar para que haja observância da periodicidade estipulada por lei.

O entendimento aqui esposado está de acordo com a jurisprudência recente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do que servem de exemplo os Acórdãos 9202-004.543, 9202-004.347, 9202-004.342. Deste último, transcrevo abaixo parte da ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS -
REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000.
PERIODICIDADE SEMESTRAL.*

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados.

No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados.

E do voto, de lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Repara-se da leitura acima, que não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Por esse motivo, entendo que, para cada empregado, pagamentos sem respeito à periodicidade mínima legalmente estabelecida, desconfiguram o programa e, portanto, todas as verbas a ele pagas a título de PLR devem compor o salário de contribuição.

Isto posto, em relação à descaracterização dos pagamentos realizados pela empresa fiscalizada nas competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010 como PLR, entendo que está correta a fiscalização ao afirmar que não foram observadas as exigências estabelecidas pela lei no que diz respeito à periodicidade e ao número de parcelas.”

7 – Na mesma esteira de entendimento a decisão no Ac. 2302-002.844 da C. 2ª TO 3ª CAM dessa Seção julgado em 19/11/13 relator Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, em aresto assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.
PERIODICIDADE.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

É até intuitiva a construção lógica pela qual, quando não ocorre a exceção, incide a regra. Assim, se há o descumprimento fático de um pressuposto normativo da regra excepcional, não se pode afirmar que não há consequência ou sanção prevista em lei. A consequência ou sanção é exatamente a incidência da regra geral, no caso, a vinculação do pagamento à remuneração (artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91).

A descaracterização do plano de participação nos lucros ou resultados atinge todas as regras e pagamentos a ele relativos. Não se pode cindi-lo para se considerar parte dos pagamentos como cobertos pelo exceção legal e parte não. Não podem ser aproveitadas apenas as condições ou pagamentos que, isoladamente, estejam de acordo com a Lei nº 10.101/2000. Assim, descumprido algum dos pressupostos legais, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas previstas anteriormente no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 ostentavam natureza mista, punindo a mora e a necessidade de atuação de ofício do aparato estatal (multa de ofício), de sorte que aqueles percentuais devem ser comparados com as disposições hoje contidas no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, para fins de apuração da multa mais benéfica (art. 106, II, c do CTN). Para fatos geradores ocorridos antes da alteração legislativa, aplicam-se as multas então estipuladas no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, observado o limite máximo de 75%.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte (sem grifos no original)

8 - A recorrente confirma em seu recurso nos autos do PAF 19740000637200826 (processo principal) que efetuou o pagamento a título de PLR em mais de uma vez no semestre *verbis*:

27. Dessa maneira, prestigiando o bem-estar e a motivação dos seus empregados, a Recorrente optou por efetuar a distribuição dos seus lucros de acordo com as disposições de ambas as negociações coletivas válidas para o ano de 2004, o que implicou pagamentos nos meses de janeiro, fevereiro e agosto.

28. Em outras palavras, a Recorrente somente efetuou o pagamento da participação nos lucros em periodicidade superior à definida em lei em razão da sua tentativa de coadunar dois instrumentos válidos e de observância obrigatória.

9 - Portanto, nada a ser provido de acordo com as razões acima expostas.

10 - Quanto ao pedido de redução da multa em virtude das alterações introduzidas na Lei 8.212/91 pela Lei 11.941/09 nada a ser conhecido ou a ser deferido em razão do lançamento apenas ter constituído o crédito previdenciário sob a rubrica de PLR salário educação, não havendo aplicação de multa com base nos artigos indicados no recurso.

Conclusão

11 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito, lhe NEGÓ PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Processo nº 19740.000640/2008-40
Acórdão n.º **2201-004.670**

S2-C2T1
Fl. 350
