



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721140/2014-86
ACÓRDÃO	9202-011.320 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BTG PACTUAL CORRETORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2012

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2010, 2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO NO FIM DO PERÍODO DE APURAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece que os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado, pois o objetivo da PLR, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, é motivar o alcance dos resultados pactuados previamente. Não cumpre os requisitos legais da regra isentiva o acordo pactuado já no fim do período-base para apuração do valor de PLR, pois não estimulam esforço adicional do trabalhador a aumentar sua produtividade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERCENTUAL DO LUCRO A SER DISTRIBUÍDO. ALTERAÇÃO DE FORMA UNILATERAL AO FINAL DO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se mostra condizentes com as regras da Lei nº 10.101/2000 um acordo de PLR que permita à empresa alterar, de forma unilateral, o percentual do lucro a ser distribuído a título de PLR. Esta prática denota não haver incentivo à produtividade, além de ser uma forma de manipular a remuneração do empregado, mantendo-a sempre em um mesmo patamar.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS AO SALÁRIO. AUSÊNCIA DE LIMITE LEGAL.

Não há previsão legal que estabeleça objetivamente um limite mínimo ou máximo para o pagamento da PLR, sendo certo que a análise acerca da desproporcionalidade dos pagamentos de tal verba deve vir acompanhada de elementos adicionais hábeis a demonstrar que os montantes estão sendo distribuídos em substituição ou complemento da remuneração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, negar-lhe provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de fls. 1151/1186 interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2201-005.206 (fls. 830/861), o qual negou provimento ao recurso voluntário e manteve o crédito tributário lançado, conforme a ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECISÃO DA DRJ. NULIDADE.

Não há nulidade da decisão que, entendendo adequadamente a essência das razões expostas pela Autoridade Fiscal, manifesta seu entendimento de forma clara, sem qualquer preterição ao direito de defesa da contribuinte atuada.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DATA DA ASSINATURA. REQUISITOS LEGAIS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumentos de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se o ajuste é formalizado em data que permita o efetivo empenho dos envolvidos na consecução das metas estabelecidas.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE MORA. SUMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Para detalhamento dos fatos, valho-me do relatório elaborado no acórdão recorrido por bem retratar a questão:

Consoante o Termo de Verificação Fiscal – TVF, a fiscalização identificou, por meio da contabilidade e/ou folhas de pagamento da Companhia, valores pagos e/ou

creditados aos empregados e administradores que não foram oferecidos à tributação. Tais remunerações foram levantadas nos Código de levantamento PA - Participação nos Lucros Administradores e Código de levantamento PL - Participação nos Lucros Empregados.

Naquela oportunidade, foram apurados créditos tributários destinados à previdência social (parte empresa + SAT), no montante de R\$ 8.407.829,53 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), e aos Terceiros (Inkra e Sal. Educação), no montante de R\$ 599.561,37 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), relativamente ao período de 01/2010 a 12/2012.

Os fatos ocorridos no curso do procedimento fiscal encontram-se descritos no TVF, de onde se reproduz os seguintes trechos a seguir:

DOS FATOS

[...]

10. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 e seus anexos, foram assinados em 09 de dezembro de 2009, com vigência de 01 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009, e prevê em sua cláusula Décima Sexta a prorrogação automática por um ano em caso de não haver manifestação contrária das partes. Portanto, tal acordo é válido para os lucros e resultados obtidos nos anos de 2009 e 2010 e pagos em 2010 e 2011, respectivamente.

11. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2011 e seu anexo, forma assinados em 17 de novembro de 2011 e é válido para os lucros e resultados obtidos em 2011 e pagos em 2012.

DA DATA DA ASSINATURA

[...]

13. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 referente aos resultados deste ano e pago em 2010, foi assinado em dezembro de 2009 e o de 2011, pagos em 2012 foi assinado em novembro de 2011.

[...]

17. Portanto os valores distribuídos a título de PLR referente ao ano de 2009 e pagos em 2010, e referente ao ano de 2011 e pagos em 2012 não podem ser considerados de acordo com a Lei 10101/00.

DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

[...]

19. Embora os Anexos I e II dos Acordos assinados em 2009 e 2011 e válidos para os anos de 2010, 2011 e 2012, possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade do Banco e Índice de Lucratividade Efetiva, e regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, em vários momentos estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade da empresa...

[...]

21. No item 2 se estabelece o intervalo de salários que os empregados farão jus dependendo de seu desempenho, mas também se prevê que o limite máximo poderá ser excedido. Portanto, não há previsão de valor máximo.

[...]

25. Ora, se não há como verificar o cálculo de tais valores fica prejudicado concluir que este cálculo seguiu as regras propostas pelos Acordos firmados.

DA SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO

[...]

34. No caso em questão, verifica-se que a proporção média dos valores pagos a título de PLR comparados com os valores declarados como salário mensal foi de quase 38 vezes em 2010, 37 vezes em 2011 e 33 vezes em 2012. Isso significa que em média os empregados receberam seus salários mensais, multiplicados 38 (trinta e oito) vezes, a título de PLR, isento de contribuição previdenciária, em 20110, por exemplo. Para melhor visualização as proporções estão discriminadas em planilha anexa.

[...]

35. Pressupõe-se que a PLR distribuída nestes moldes passa a integrar a renda gerada pelo trabalho, ela é esperada e, portanto, confunde-se com a remuneração do empregado.

Em seu Recurso Especial o contribuinte visou rediscutir as seguintes matérias: **a) higidez da PLR sob o aspecto de regras claras e objetivas; b) higidez da PLR sob o aspecto dos valores pagos – inoportunidade de substituição da remuneração; e c) higidez da PLR sob o aspecto da data de assinatura dos ACT.**

Pelo despacho de fls. 1190/1203 (PDF 1133 /1146), em princípio foi dado seguimento parcial ao Recurso do contribuinte, apenas não sendo admitida a matéria de **“a) higidez da PLR sob o aspecto de regras claras e objetivas”**, pois não restou demonstrada a divergência suscitada. Na ocasião, esclareceu o despacho que *“por se ter entendido que a matéria “a”(regras claras e objetivas) restou apreciada no enfrentamento da matéria “b” (substituição da remuneração), a negativa de seguimento para a matéria “a”, não obsta que a CSRF rediscuta as demais matérias contidas no especial”* (fl. 1202).

O contribuinte apresentou agravo ao argumento de que o *“seguimento da matéria ‘inoportunidade de substituição da remuneração’ seria suficiente para o seguimento da matéria ‘a’, ora analisada”* (fl. 1248). Assim, foi proferido despacho de fls. 1246/1252 (PDF – 1189/1195), esclarecendo qual seria a matéria objeto de recurso para, ao final, dar seguimento ao recurso especial a fim de rediscutir a matéria **possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR** (denominada pelo Contribuinte como Matéria “1”

e pelo despacho agravado como Matéria “a - higidez da PLR sob o aspecto de regras claras e objetivas”).

Desta feita, ao final, foi admitida a rediscussão das seguintes matérias:

- **possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR**, com base no paradigma 2401-003.112;
- **higidez da PLR sob o aspecto dos valores pagos – inoportunidade de substituição da remuneração**, com base nos paradigmas nº 2301-003.755 e nº 2401-003.604; e
- **higidez da PLR sob o aspecto da data de assinatura dos ACT**, com base nos paradigmas nº 9202-003.370 e nº 9202-003.429.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1254/1271 (PDF – 1197/1214).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR;**
- b) higidez da PLR sob o aspecto dos valores pagos – inoportunidade de substituição da remuneração; e**
- c) higidez da PLR sob o aspecto da data de assinatura dos ACT.**

I. PRELIMINAR

I.a. Alegação de nulidade parcial

Quando da apresentação de memoriais, o contribuinte defendeu a nulidade do auto de infração em relação à parte do lançamento relativa à PLR paga aos diretores. Alegou que tais diretores foram tratados como contribuintes individuais pela autoridade lançadora, ao passo que a DRJ reconheceu o vínculo empregatício dos mesmos. Contudo, mesmo admitindo-se a condição de segurados empregados dos diretores, a DRJ, por voto de qualidade, manteve o lançamento sobre os valores pagos aos citados diretores com base no mesmo argumento geral utilizado ao longo da decisão: não foram cumpridos os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

O contribuinte pleiteou a nulidade desta parte do lançamento, por vício material, pois o auto de infração se mostrou deficiente ao efetuar o lançamento referente a contribuintes

individuais ao invés de atuar os referidos diretores como empregados. Reforçou que a questão foi objeto de declaração de voto no acórdão da DRJ. Ademais, apresentou o acórdão nº 2202-005.192 como precedente de caso análogo em que houve o reconhecimento da nulidade.

Contudo, a despeito dos argumentos levantados pelo contribuinte, entendo que a matéria não foi prequestionada no acórdão recorrido. Sobre o tema, cito os seguintes termos do RICARF:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

Não houve o enfrentamento da referida matéria pela turma recorrida, nem mesmo a ausência do debate foi ventilada por meio de embargos, de modo que não cabe a análise do tema por esta Turma em sede de recurso especial, na medida em que a CSRF tem a função de uniformização jurisprudencial deste órgão, e não de uma terceira instância recursal.

Assim, em linha com a Súmula nº 211 do STJ¹, adota-se o entendimento segundo o qual o requisito do prequestionamento restará cumprido somente quando a questão jurídica tenha sido objeto de análise pela decisão recorrida.

Ademais, a jurisprudência do STJ é no sentido de que, mesmo quando se trata de matéria de ordem pública, não se pode abrir exceção ao cumprimento do requisito do pré-questionamento nesta instância especial, devido à sua função de uniformização, conforme precedentes abaixo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC. ARGÜIÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. JULGAMENTO ULTRA PETITA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PREQUESTIONAMENTO. EFEITO TRANSLATIVO DO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO ENTRE QUAISQUER TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO.

1. Até mesmo as questões de ordem pública, passíveis de conhecimento ex officio, em qualquer tempo e grau de jurisdição ordinária, não podem ser

¹ Súmula STJ 211: Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo.

analisadas no âmbito do recurso especial se ausente o requisito do pré-questionamento.

(...)

(RECURSO ESPECIAL Nº. 814.885, RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA, DJU de 19.5.2006).

PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECEPÇÃO QUALIFICADA E ADULTERAÇÃO DE SINAL IDENTIFICADOR DE VEÍCULO AUTOMOTOR. NOVAS TESES TRAZIDAS NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. Este Tribunal Superior possui entendimento pacificado no sentido de que a alegação de que seriam matérias de ordem pública ou traduziriam nulidade absoluta não constitui fórmula mágica que obrigaria as Cortes a se manifestar acerca de temas que não foram oportunamente arguidos ou em relação aos quais o recurso não preenche os pressupostos de admissibilidade (REsp 1.439.866/MG, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 6/5/2014).

2. Os embargos de declaração interpostos após a formação do acórdão, com o escopo de prequestionar tema não veiculado anteriormente no processo, não caracterizam prequestionamento, mas pós-questionamento. Incidência da Súmula nº 211 do STJ. (AgRg no Ag n. 705.169/RJ, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, DJe 21/09/2009).

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no AREsp n. 982.366/SP, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 1/3/2018, DJe de 12/3/2018.)

Cita-se, também, precedente desta Turma:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a matéria suscitada, ainda que de ordem pública, não foi tratada no acórdão recorrido, faltando-lhe o requisito do prequestionamento.

(acórdão nº 9202-010.950; Relator: Marcelo Milton da Silva Rizzo; Redator voto vencedor: Maurício Nogueira Righetti; Sessão de 23/08/2023)

Neste sentido, não deve ser analisada a matéria de nulidade trazida pelo contribuinte em sede de memoriais, mesmo que envolva questão de ordem pública, por ausência do necessário prequestionamento.

Superada a preliminar de nulidade, passa-se à análise do conhecimento recursal.

II. CONHECIMENTO

II.a. Possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR.

Inicialmente, o mencionado tema foi nomeado no despacho de admissibilidade do recurso especial como “matéria a): higidez da PLR sob o aspecto de regras claras e objetivas”, o qual não foi admitido. Na ocasião, o mesmo despacho destacou o seguinte (fl. 1202):

Para fechar, ressaltamos que, por se ter entendido que a matéria “a”(regras claras e objetivas) restou apreciada no enfrentamento da matéria “b” (substituição da remuneração), a negativa de seguimento para a matéria “a”, não obsta que a CSRF rediscuta as demais matérias contidas no especial.

Assim, entendo que andou bem o despacho de agravo ao esclarecer que o acórdão recorrido, de fato, *“conclui que as regras contidas nos ACT foram consideradas como claras e objetivas”*; assim, como então defendido, o excessivo apego à expressão “regras claras e objetivas” acabou foi fazer com que se perdesse o foco do qual era a matéria recursal propriamente dita, e trouxe a seguinte ponderação (fl. 1248):

Para esclarecer quais as matérias suscitadas no Recurso Especial – e a utilidade deste Agravo - é preciso, ao menos por um momento, desapegar-se das nomenclaturas adotadas no Recurso Especial e no despacho agravado.

O Recurso Especial visou rediscutir as questões que, no recorrido, serviram de razão para a manutenção da autuação sobre os valores pagos a título de PLR, que, em síntese, foram:

- apesar de o instrumento da PLR conter regras claras e objetivas, havia a **possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR**; (o que veio a ser nomeado como matéria “a”)

(...)

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 854/8):

Como visto acima, própria Autoridade fiscal afirma que muito embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade e quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas existem diversas possibilidades de alteração de valores que prejudicam o cálculo que permitiria a verificação das próprias regras do plano.

Já a Decisão conclui que o Plano de Participação no Lucros e Resultados deve seguir critérios claros não definidos de forma unilateral, mas em conjunto, permitindo a fiscalização do seu cumprimento, sob pena gerarem benefícios a poucos em detrimento dos demais.

(...)

Portanto, tanto as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

(...)

Ao contrário do que afirma a defesa, há sim cláusula no anexo II do PLR que indica uma falta de limites claros para o valor máximo a ser pago ao beneficiário:

(...)

Não se apresenta claro um ACT que determine limites para pagamento de valores, permita que estes limites possam ser até superados pela multiplicação por até quatro vezes o valor máximo estabelecido e, ainda, deixe expressa a possibilidades de que, em situações excepcionais, este novo limite possa ser superado.

É fato que as regras devem ser discutidas e definidas soberanamente pelos contratantes, mas, a partir do momento em que estas são estabelecidas expressamente, devem ter clareza que permitam a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Assim, poder-se-ia caminhar para o não provimento do pleito neste tema. Não obstante, como dito acima, as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

[...]

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 2401-003.112 (envolvendo empresa do mesmo grupo da contribuinte) apresenta as seguintes razões em seu voto condutor (fls. 998/1003):

Não merece razão o fisco. (...)

Quis o legislador que a empresa definisse com os seus empregados qual parte do lucro seria partilhado entre os beneficiários, não parecendo razoável que a lei quisesse tratar até da definição de qual o percentual do lucro seria destinado aos empregados.

Concordamos com o recurso, quando expõe que a lei não prevê que na negociação para pagamento da PLR obrigatoriamente deva constar o percentual ou montante do lucro a ser distribuído.

De fato, a destinação do resultado a ser distribuído é uma decisão da alta administração da empresa que irá levar em conta, não apenas o incentivo aos empregados, mas fatores tais como investimentos necessários à continuidade da atividade empresarial, conjuntura do mercado, dentre outros.

(...)

No caso sob apreciação, foi previsto na cláusula 5ª do ajuste que a PLR corresponderá no mínimo a 3% e no máximo 21% do resultado, podendo haver, de acordo com a cláusula 6ª, até uma destinação superior ao limite máximo.

(...)

não há exigência legal no sentido de que conste do plano a definição do valor do resultado a ser repartido com os trabalhadores, sendo prerrogativa da empresa a definição do referido percentual.

Percebe-se que tanto o recorrido como o paradigma envolvem acordos de PLR cujos valores foram pagos com base em percentual do lucro que seria distribuído e, ademais, admitiram que esse percentual fosse aumentado unilateralmente pela empresa.

Contudo, enquanto o acórdão recorrido sedimentou que esta alteração unilateral viola a legislação de regência, o caso paradigma deu provimento ao pleito do contribuinte ao argumento de que *“não há exigência legal no sentido de que conste do plano a definição do valor do resultado a ser repartido com os trabalhadores, sendo prerrogativa da empresa a definição do referido percentual”*.

Portanto, entendo pela demonstração da divergência e conheço o recurso neste ponto.

II.b. higidez da PLR sob o aspecto dos valores pagos – inoocorrência de substituição da remuneração.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 859/860):

O que destacou a Autoridade lançadora foi uma previsão do Anexo II do ACT em que se esclarece que, em razão das peculiaridades da atividade desenvolvida pela Companhia, seria prematuro estabelecer uma remuneração fixa antes de serem alcançados os resultados esperados, o que realmente sugere que, pelo menos em parte, o valor distribuído ao final do período sob o manto da PLR corresponde àquela remuneração cujo estabelecimento antes de se confirmar a consecução dos resultados esperados foi julgado prematuro.

Ora, o risco nos negócios são inerentes à própria essência da atividade empresarial. Como regra, os salários são definidos previamente ao exercício de uma atividade qualquer. Naturalmente, ao final do período, pode-se concluir que o resultado foi positivo ou negativo, mas o fato da empresa pretender esperar para confirmar o alcance dos resultados esperados evidencia que, de fato, revestem-se de natureza salarial dos valores distribuídos a título de PLR.

[...]

Não parece razoável, conforme planilha reproduzida alhures, que um empregado de uma empresa receba, a título de incentivo, em um determinado mês, um valor

equivalente 140 vezes o seu salário ou um plus de 14.000% de sua remuneração mensal.

Considerando a perenidade de tais ajustes no tempo citada no curso da peça recursal, fica evidente que, para tal colaborador, o que de fato retribui o seu trabalho não é o salário, mas a PLR, a qual passa a ser o principal diferencial, inclusive, para fins de escolha do seu empregador. Vejamos um exemplo: este funcionário tem uma remuneração mensal de R\$ 2.561,67. Caso receba uma proposta de uma empresa equivalente qualquer, mas sem histórico de pagamento de PLR, para trabalhar, na mesma atividade, em troca de um salário de R\$ 15.000,00, possivelmente não aceitará o novo emprego, ainda que este represente um aumento de remuneração na ordem de aproximadamente 500%, já que o salário, em si, neste caso, é menos relevante.

Assim, a dificuldade do autuado em estabelecer uma remuneração fixa para seus empregados antes de ter ciência do resultado efetivamente alcançado no período o fez desvirtuar o fim social do seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, subvertendo a essência da legislação de regência, em claro abuso de direito, o que se considera ato ilícito nos termos do art. 187 da Lei 10.406/2002:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Desta forma, não considero que haja qualquer reforma a ser implementada no lançamento ou na decisão recorrida neste tema.

Por outro lado, os paradigmas trazidos pela contribuinte possuem o seguinte entendimento sobre o tema:

Acórdão nº 2301-003.755

Em sua quarta fundamentação da acusação (5.3.4, “QUANTO AO VALOR PAGO A TÍTULO DE PLR”, fls. 037 do Relatório Fiscal), a fiscalização afirma que os pagamentos a título de PLR constituem-se em remuneração e não devem gozar do benefício da imunidade, pois:

- a) A PLR substituiu a remuneração, devido a seu valor ser muito mais alto que a remuneração anual, chegando a 280% da remuneração; e
- b) A PLR deve integrar o Salário de Contribuição (SC), pois foram efetuados pagamentos desiguais entre os empregados.

Quanto a esses dois pontos, em que novamente não concordamos com o Fisco, esclarecemos que não há em nenhum dispositivo legal determinação de que os valores pagos a título de PLR devem ter um teto máximo e/ou que esses valores devem ser proporcionais, igualitários, entre os segurados envolvidos.

Não é demais destacar que – ao contrário dos servidores públicos – aos particulares é permitido praticar o que a legislação não veda.

Em nosso Estado Democrático de Direito quem cria e determina regras a serem seguidas pelos integrantes da sociedade são os Poderes devidamente constituídos.

Portanto, por não existir vedação, proibição, às duas condutas praticadas pelo sujeito passivo, segundo o Fisco, na Lei 10.101/2000 somos pela procedência do recurso neste ponto.

Acórdão nº 2401-003.604

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2005, 31/01/2006, 31/01/2007

(...)

PROPORÇÃO ENTRE O SALÁRIO E O VALOR DA PLR. REQUISITO NÃO PREVISTO NA NORMA DE REGÊNCIA.

Por não constar na Lei n. 10.101/2000, descabe a indicação da desproporção entre o salário e o valor recebido a título de PLR como situação de desconformidade com a norma de regência.

(...)

Voto:

A suposta disparidade entre os valores pagos a título de PLR e o salário do trabalhador não é exigência constante na norma. Em nenhum momento a Lei de regência dispõe sobre a proporção que deve ser respeitada entre estes dois ganhos do trabalhador. Não pode o fisco instituir barreiras para a percepção deste benefício constitucional que não estejam definidos na Lei n. 10.101/2000.

Assim, encaminho por afastar esse fundamento adotado pela autoridade lançadora.

Ou seja, restou demonstrada a divergência jurisprudencial haja vista que os paradigmas convergem para o entendimento de que há não limite de valor da PLR a ser paga previsto na lei isentiva, ao passo que no recorrido entendeu-se que a distribuição de valor de PLR proporcionalmente muito superior ao salário do empregado denota a substituição do salário.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso do contribuinte neste ponto.

II.c. higidez da PLR sob o aspecto da data de assinatura dos ACT

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 830/861):

Ainda que o Acórdão nº 2201-003.550, desta mesma Turma Ordinária, citado pela defesa, tenha caminhado no sentido por ela agora defendido, de que não cabe a exigência de pactuação prévia quando o PLR esteja lastreado em critério de índices de produtividade, reafirmo meu entendimento já manifestado naquela oportunidade, em que fui voto vencido, de que o caráter da anterioridade que se

espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados não está relacionado ao inciso II do § 1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00, mas sim aos termos do seu artigo primeiro, que aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade.

[...]

Por outro lado, conforme se verifica no excerto abaixo, o PLR em tela não está unicamente vinculado a índice de lucratividade, mas a regras quanto à fixação de direitos e programa de metas, além de avaliação de desempenho individual.

[...]

Por fim, ressalte-se que essa regra do ajuste prévio não é rígida ao ponto de inviabilizar qualquer ACT que tenha sido formalizado no curso do período a que se refere, mas decerto, como no caso sob análise, não milita a favor da defesa a assinatura dos ACT de 2009 e 2011 faltando 20 e 45 dias para o fim dos respectivos períodos.

Cita-se trechos dos acórdãos paradigmas nº 9202-003.370 e nº 9202-003.42:

Acórdão 9202-003.370

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

Recurso especial negado.

(...)

Voto:

A fazer prevalecer esse entendimento, a 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recentíssima decisão (06/05/2014), afastou qualquer dúvida em relação à matéria, reafirmando que a simples ausência de acordo prévio não desnatura a Participação nos Lucros e Resultados, na linha do sustentado acima, consoante se positiva do Acórdão nº 9202-003.192, da lavra do ilustre Conselheiro Gustavo Lian Haddad, com a seguinte ementa.

(...)

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

(...) (Processo nº 35366.001448/2005807)

Acórdão 9202-003.429

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA, ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTENCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo.

Recurso especial negado.

(...)

Voto:

(...)

Ante a inexistência de previsão explícita de prazo na Lei 10.101/2000, não se pode dizer que pagamento de PLR no mesmo exercício em que concluídas as negociações do respectivo acordo violam diretamente a legislação de regência.

Cumprir analisar se, apesar de não estabelecido de forma explícita, por algum motivo deveria a anterioridade requerida pela Recorrente estar implícita na Lei 10.101/2000.

Arguiu-se, em termos gerais, que uma análise sistemática e teleológica da legislação de regência da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa levaria à conclusão da necessidade do estabelecimento de tal anterioridade mínima.

Isto porque, levando em conta que o pagamento da PLR deve ter como premissa o atingimento de metas preestabelecidas em negociação coletiva, apenas depois de concluídas as negociações é que os trabalhadores teriam conhecimento das tais metas a serem atingidas. As negociações deveriam assim ser concluídas no exercício anterior àquele em que os trabalhadores buscarão atingir as metas combinadas e no qual eles serão avaliados pelo cumprimento delas.

Com a vênua dos que assim entendem, penso que estas considerações não são suficientes para afirmar que exista um prazo ou requisito de anterioridade implícito na Lei 10.101/2000 e que, para atender a tal requisito, seja necessário que as negociações estejam concluídas no ano anterior ao pagamento da PLR.

Desta forma, restou demonstrada a divergência jurisprudencial, pois nos acórdãos paradigmas concretizou-se o entendimento de que a assinatura do acordo no decorrer do período aquisitivo não representa afronta à Lei 10.101/2000 pois esta *“exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores”*. Por outro lado, o recorrido sedimentou o entendimento que a assinatura do acordo no fim do período aquisitivo não respeita a anterioridade exigida de um Plano de PLR, sobretudo por não trazer qualquer incentivo à produtividade.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso do Contribuinte também neste ponto.

III. MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

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

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu

trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de 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 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. 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.

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.**

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

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou***

resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”.

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

III.a. Possibilidade de alteração unilateral, pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído como PLR

Conforme exposto, tanto a autoridades lançadora como as autoridades julgadoras reconheceram a existência de regras claras e objetivas nos acordos celebrados pela recorrente. No entanto, contestou-se a possibilidade de alteração de valores (percentual a ser distribuído) de forma unilateral pela empresa. Cita-se trechos do relatório fiscal (fl. 27 e ss):

19. Embora os Anexos I e II dos Acordos assinados em 2009 e 2011 e válidos para os anos de 2010, 2011 e 2012, possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade do Banco e Índice de Lucratividade efetiva e regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, em vários momentos estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade da empresa como observamos a seguir:

ANEXO I — ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE DO BANCO E ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE EFETIVA

(...)

5 – A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes do IR.

6 – O BANCO poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR.

20. É determinado o percentual a ser distribuído sobre o título de PLR no item 5 para logo em seguida, no item 6, prever que o contribuinte poderá utilizar percentual superior sem que se considere um prejuízo ao cumprimento das metas. Ora, então não há meta nem regra quanto ao valor percentual a ser distribuído.

ANEXO II — REGRAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS À PARTICIPAÇÃO E PROGRAMA DE METAS

"Após a definição do percentual do lucro a ser distribuído aos EMPREGADOS do BANCO dentro do estabelecido no item 5, do Anexo I,

para afixação dos direitos a PLR a serem percebidos pelos EMPREGADOS deverão ser observadas as seguintes regras e critérios:

1 – O percentual a ser distribuído será destinado a todas as áreas do BANCO.

2 – Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

(...)

3.1 – Tendo em vista que os resultados do BANCO, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma remuneração fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcancem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos ao BANCO pelos EMPREGADOS.

21. No item 2 se estabelece o intervalo de salários que os empregados farão jus dependendo de seu desempenho mas também se prevê que o limite máximo poderá ser excedido. Portanto não há previsão de valor máximo.

22. A falta de limite máximo é mais uma vez exposta no item 3.1, quando se considera a possibilidade de se distribuir *até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso...*

23. Entende-se que não há limite algum para a distribuição a título de PLR, sendo totalmente discricionário o seu valor.

Defende o contribuinte que os pagamentos da PLR observaram os dois critérios previsto na ACT para aferição do direito e do valor a receber, quais sejam: (i) índice de lucratividade e (ii) avaliação pessoal, cuja combinação determina os limites mínimo e máximo da PLR. Neste sentido, argumentou (fls. 1173/1175):

35. Se nos ACT há regras claras e objetivas acerca dos valores de PLR a serem distribuídos, bem como as condições para majoração do limite previsto, não procede o argumento do decism de alteração desses parâmetros por liberalidade da Recorrente ou discricionariedade no seu pagamento.

(...)

37. É de se concluir que a mera possibilidade teórica de a Recorrente alterar parâmetros da PLR, *per se*, não altera o fato de que as regras dos ACT são claras e objetivas, além de, na prática, ter havido o cumprimento integral dos ACT na forma em que pactuados em negociação com sindicato de categoria.

Contudo, entendo que o acórdão recorrido não afastou a existência de regras claras e objetivas, tanto que afirma tratar do tema envolvendo a possibilidade de alteração unilateral do resultado a ser distribuído no tópico do voto reservado à discussão sobre a substituição de remuneração por valores pagos a título de PLR (fls. 854/856)

A questão da existência de regras claras e objetivas já foi tratada no curso deste voto quando da análise da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, momento em que foram apresentadas, por este Relator, as seguintes considerações:

(...)

Portanto, têm-se que a questão da inexistência de regras claras e objetivas não é exatamente um motivador para a desconsideração da PLR instituída pela recorrente e foi citada em um cenário em que está exclusivamente relacionada à possibilidade de alteração do montante a ser distribuído e do limite máximo individual de forma unilateral, evidenciando a utilização do Plano de forma desalinhada às diretrizes do instituto, em particular por dificultar a transparência necessária neste tipo de ajuste.

Portanto, tanto as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

(...)

É fato que as regras devem ser discutidas e definidas soberanamente pelos contratantes, mas, a partir do momento em que estas são estabelecidas expressamente, devem ter clareza que permitam a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Assim, poder-se-ia caminhar para o não provimento do pleito neste tema. Não obstante, como dito acima, as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos

encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

A partir de tal conclusão, fica evidente que o mérito de utilização da PLR para dar outra roupagem aos valores pagos que não de verba salarial deve ser tratado no item próprio, em que se discute a substituição de remuneração por valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Já no tópico acerca da substituição da remuneração pela PLR, o acórdão recorrido caminhou por entender, sob o prisma do princípio da razoabilidade, que discrepância entre o salário mensal de cada empregado e os valores pagos a título de PLR desvirtua o fim social do programa de PLR celebrado pela recorrente (fls. 859/860)

Como se vê, ao contrário do que quer fazer crer a defesa, em momento algum o Agente fiscal defendeu a tese de que os valores pagos a título de PLR deveriam observar alguma homogeneidade ou mesmo um valor fixo. Apenas concluiu que a Participação distribuída no caso em comento confunde-se com a remuneração do empregado.

O que destacou a Autoridade lançadora foi uma previsão do Anexo II do ACT em que se esclarece que, em razão das peculiaridades da atividade desenvolvida pela Companhia, seria prematuro estabelecer uma remuneração fixa antes de serem alcançados os resultados esperados, o que realmente sugere que, pelo menos em parte, o valor distribuído ao final do período sob o manto da PLR corresponde àquela remuneração cujo estabelecimento antes de se confirmar a consecução dos resultados esperados foi julgado prematuro.

Ora, o risco nos negócios são inerentes à própria essência da atividade empresarial. Como regra, os salários são definidos previamente ao exercício de uma atividade qualquer. Naturalmente, ao final do período, pode-se concluir que o resultado foi positivo ou negativo, mas o fato da empresa pretender esperar para confirmar o alcance dos resultados esperados evidencia que, de fato, revestem-se de natureza salarial dos valores distribuídos a título de PLR.

Como bem pontuado pela Fiscalização, o art. 3º da Lei 10.101/00 prevê que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

(...)

Assim, a dificuldade do autuado em estabelecer uma remuneração fixa para seus empregados antes de ter ciência do resultado efetivamente alcançado no período o fez desvirtuar o fim social do seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, subvertendo a essência da legislação de regência, em claro abuso de direito, o que se considera ato ilícito nos termos do art. 187 da Lei 10.406/2002:

Desta feita, não se trata de analisar a existência de regras claras e objetivas nos acordos de PLR celebrados pela recorrente, mas sim de verificar ser possível a modificação, de forma unilateral pela empresa e sem critérios claros, do percentual do lucro a ser distribuído.

Deixando de lado a fundamentação acerca do aspecto quantitativo da PLR (tema a ser analisado em tópico adiante), o acórdão recorrido também questiona a possibilidade de alterar, unilateralmente, o percentual do lucro a ser distribuído a título após PLR após conhecer o resultado da empresa, ao argumento que tal prática desvirtua a finalidade do programa na medida em que o valor pago confunde-se com a remuneração do empregado.

Possuo o mesmo entendimento esposado pelo acórdão recorrido, no sentido de que a anterioridade que se espera de um programa de PLR não está relacionado ao art. 2º, §1º, inciso II da Lei nº 10.101/2000, mas sim ao seu art. 1º, o qual aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Participação nos lucros e prêmios

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.

Deste modo, ao permitir a alteração do percentual do lucro passível de distribuição, a empresa desnatura o plano de PLR e o afasta dos requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, pois não há incentivo à produtividade quando se pode ajustar o valor final a ser pago.

Ademais, é preciso ter em mente que as regras estabelecidas em planos de PLR não se limitam apenas aos interesses dos empregados e empresas. Há um terceiro interessado nesta relação, que é a União, uma vez que está em jogo a isenção de verbas pagas em relação às contribuições previdenciárias devidas.

Sendo assim, ao existir regra que permite a alteração, a qualquer tempo e de forma unilateral pela empresa, do percentual do lucro a ser distribuído, esta é, s.m.j., uma forma de manipular as remunerações pagas aos empregados.

Talvez essa ferramenta seja utilizada como uma forma de manter a remuneração global final de acordo com a média da categoria. Por exemplo, ao permitir que haja manipulação do lucro a ser repartido, a empresa – já tendo conhecimento do lucro final – pode simplesmente adequar a verba de PLR a ser distribuída, repartindo um percentual menor de seu lucro caso este tenha sido bastante representativo, ou um percentual maior caso este tenha sido pouco representativo, de forma a manter sempre o mesmo patamar de remuneração dos empregados.

Tratando de números, imaginemos que a média do salário anual de determinada categoria seja de R\$ 120.000,00 (ou R\$ 10.000,00 por mês). Nesta situação hipotética, a empresa pode oferecer um salário anual de R\$ 24.000,00 (ou R\$ 2.000,00/mês) e ajustar que o valor restante (R\$ 96.000,00) seja pago através da PLR. Para tanto, ao final do resultado, pode alterar o percentual do lucro a ser repartido de forma a adequar a PLR a pagar ao empregado os R\$ 96.000,00.

Em outras palavras, mesmo considerando que o acordo previa apenas a possibilidade de majorar o percentual a ser repartido (e não diminuir), ainda assim a situação representa um desrespeito à lei pois, como dito acima, a União é parte interessada nesta relação uma vez que envolve isenção de verbas pagas. Assim, não há espaço para majorar o percentual a ser repartido sem demonstrar de forma clara o cumprimento de condições previamente estabelecidas que culminaram no aumento da PLR paga.

Com a devida vênia, esta possibilidade de ajuste não se reveste das características de uma PLR isenta nos termos da Lei nº 10.101/2000. Ora, adianta o empregado atingir todas as metas (ou até superá-las) e receber a título o mesmo valor de PLR que receberia caso apenas cumprisse as metas no limite?

Uma coisa é prever o escalonamento do percentual de lucros a ser compartilhado mediante o atingimento de certas metas (quanto mais metas atingidas, maior o lucro a ser repartido), outra é deixar essa escolha (do percentual a ser repartido) a cargo única e exclusivamente da empresa ao final do resultado já conhecido.

Como bem dispôs a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, *a Lei prestigia a participação dos empregados, seja indiretamente através dos respectivos sindicatos, seja diretamente através de comissão escolhida por eles, mas não parece aceitar uma fixação unilateral de critérios e valores.*

Portanto, sem razão o RECORRENTE.

Tendo em vista o não provimento do pleito do contribuinte neste primeiro item, considera-se prejudicada a análise das demais matérias recursais (“b) *higidez da PLR sob o aspecto dos valores pagos – inoportunidade de substituição da remuneração;*” e “c) *higidez da PLR sob o aspecto da data de assinatura dos ACT*”), pois ainda que seja provido o recurso do contribuinte quanto a essas últimas, a negativa de provimento da primeira matéria analisada é suficiente para manter a parte do lançamento ainda em discussão pelo fato de que basta o descumprimento de um único requisito para que o PLR seja descaracterizado como um todo.

IV. CONCLUSÃO

Neste sentido, o acórdão recorrido deve subsistir, pois a matéria acima analisada denota a irregularidade do programa de PLR firmado pela contribuinte.

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do contribuinte, para REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relator

Como narrado, pleiteado em sede de memoriais, a decretação da nulidade do auto de infração em relação à parte do lançamento relativa à PLR paga aos diretores, fazendo-se menção ao acórdão de nº 2202-005.192 quando, na qualidade de vogal, encampei a tese suscitada pela ora recorrente.

Diferentemente do que ora ocorre – isto é, restando ausente a temática no despacho de admissibilidade, o que demandaria seu conhecimento ex officio –, naquela assentada havia insurgência quanto à tributação da verba.

De toda sorte, as questões de ordem pública, embora sejam passíveis de conhecimento de ofício nas instâncias ordinárias, dependem do prequestionamento, no estreito âmbito do recurso especial, para que venham a ser suscitadas. Isso porque, o prequestionamento se configura indispensável requisitos ao conhecimento dos recursos especiais, sem o qual não se pode decidir sobre matéria de ordem pública – nesse sentido: STJ. AgRe no Agr em REsp nº 196.928-CE, 3ª Turma, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe 6/4/2015.

Noutro giro, ainda em atenção aos precedentes proferidos pelo col. Superior Tribunal de Justiça temos que, admitido o recurso especial com fundamento na violação de um determinado texto legal, que tenha sido devidamente prequestionado no acórdão recorrido, nada obsta a que, quando do julgamento, conheça o Superior Tribunal de Justiça, de ofício, de uma matéria de ordem pública.

Peço licença para transcrever as razões declinadas pela Min.ª ELIANA CALMON que esclarece quais seriam essas situações todas de excepcionalidade:

Embora não tenha sido objeto do recurso especial a questão relacionada à legitimidade ativa da impetrante, contribuinte de fato do IPI, para requerer a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da exação, verifico que o Tribunal analisou essa questão, concluindo em sentido diametralmente oposto à nova orientação desta Corte, firmada no julgamento do REsp 903.394/AL.

Ainda que não tivesse a Corte a quo examinado diretamente a questão, não estaria impedido o STJ de proceder à sua análise, porque admitido o recurso especial quanto à matéria de fundo.

Conforme jurisprudência assente desta Corte, o prequestionamento se faz imprescindível até mesmo para arguir as nulidades absolutas, porque não pode o STJ conhecê-las de ofício.

Entretanto, a rigidez da observância veio a ser flexibilizada por alguns acórdãos que entendem possível ao STJ conhecer das matérias de ordem pública de ofício se, após ser o especial conhecido, com o prequestionamento de tese jurídica pertinente, depararem-se os julgadores com uma nulidade absoluta ou com matéria de ordem pública e que pode levar à nulidade do julgamento ou a sua rescindibilidade. (STJ. EDcl no REsp nº 1.149.424/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 25/8/2010, DJe de 14/9/2010.)

Ou seja, alguns requisitos inarredáveis e cumulativos devem estar presentes para que, excepcionalmente, seja conhecida, por uma instância especial, matéria em que ausente o prequestionamento: (i) depararem-se os julgadores com uma nulidade absoluta ou com matéria de ordem pública e (ii) que pode levar à nulidade do julgamento ou a sua rescindibilidade. Não vislumbrando o preenchimento, na esteira do voto do em. Relator, deixo de conhecer da preliminar.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira