



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721301/2021-14
ACÓRDÃO	2102-003.428 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENAULT DO BRASIL S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei. Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa aos princípios da legalidade e finalidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS/PLR. NEGOCIAÇÃO. SINDICATO. BASE TERRITORIAL.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa não se aplica a empregados de categorias e localidades não abrangidas pelos limites de representação das entidades sindicais que participaram da negociação. Impossibilidade de estender a eficácia do acordo coletivo para trabalhadores que prestam serviços em município que ultrapassa os limites territoriais de representação da entidade sindical que participou da negociação coletiva.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS A SEGURADOS EMPREGADOS DESLIGADOS. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PERIODICIDADE.

O valor pago ao segurado empregado no ato da rescisão contratual, a título de PLR proporcional ao período trabalhado, nos termos da legislação trabalhista, não deve ser computado para fins de pagamento em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares do recurso voluntário. No mérito: (i) por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo do lançamento os pagamentos de PLR a empregados desligados, nos termos do voto vencedor. Vencidos o Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula (relator) e os conselheiros José Márcio Bittes e Carlos Marne Dias Alves, que negaram provimento; e (ii) por maioria de votos, negar provimento às demais matérias. Vencido o Conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto que deu provimento parcial para manter no auto de infração apenas as parcelas de PLR que ultrapassem a periodicidade legal, relativamente aos segurados empregados. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Sala de Sessões, em 11 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Carlos Eduardo Avila Cabral (suplente convocado) e Cleberson Alex Friess (Presidente). Ausente o conselheiro Yendis Rodrigues Costa, substituído pelo conselheiro Carlos Eduardo Avila Cabral.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por RENAULT DO BRASIL S.A, contra acórdão nº 109-012.376 – proferido pela 7ª TURMA/DRJ09, que julgou improcedente a impugnação apresentada para manter o crédito tributário de Contribuição Previdenciária, referente a incidentes sobre pagamentos de participação nos lucros e resultados - PLR, no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, no montante de R\$ 14.164.942,38 (quatorze milhões, cento e sessenta e quatro mil, novecentos e quarenta e dois reais e trinta e oito centavos), acrescido da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, no valor total de R\$ 10.623.706,57 (dez milhões, seiscentos e vinte e três mil, setecentos e seis reais e cinquenta e sete centavos), mais juros no montante de R\$ 2.654.416,46 (dois milhões seiscentos e cinquenta e quatro mil e quarenta e seis centavos), totalizando o valor do débito em R\$ 27.443.065,41 (vinte e sete milhões quatrocentos e quarenta e três mil sessenta e cinco reais e quarenta e um centavos).

De acordo com informações do Relatório Fiscal (fls. 33/66), a fiscalização constatou que a empresa realizou mais de um pagamento de participação nos lucros e resultados - PLR no mesmo trimestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, infringindo o disposto no artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000.

Além disso, verificou-se que, para os estabelecimentos com CNPJs 00.913.443/0002-54 e 00.913.443/0006-88, não foram firmados acordos coletivos que estabelecessem as regras, mecanismos de aferição, periodicidade, vigência e demais requisitos necessários para a validade dos pagamentos de PLR, já que os acordos coletivos firmados pela matriz não incluíam essas filiais.

Por fim, a fiscalização identificou que a empresa pagou PLR a contribuintes individuais, como diretores não-empregados e membros do conselho de administração, sem realizar o devido recolhimento das contribuições previdenciárias, contrariando a legislação que não isenta esses beneficiários da contribuição. Essas irregularidades podem acarretar em penalidades e obrigam a empresa a rever seus procedimentos internos para assegurar conformidade com as exigências legais vigentes.

Em resposta, o contribuinte apresentou Impugnação em 08/11/2021, abordando vários pontos principais. Preliminarmente, alegou que a PLR não constitui uma isenção tributária, mas sim uma imunidade prevista constitucionalmente, desvinculada da remuneração e, portanto, não sujeita a contribuições previdenciárias. Destacou que a PLR é um direito social garantido constitucionalmente, sem caráter remuneratório, e que a Lei nº 10.101/00, como norma infraconstitucional, não pode restringir a eficácia desse direito.

No mérito, argumentou que os pagamentos foram realizados em conformidade com a Lei, incluindo acertos proporcionais em rescisões contratuais, respeitando a periodicidade legal. Explicou que a PLR proporcional foi paga corretamente em rescisões, conforme a Súmula 451 do TST, e que os pagamentos relativos a exercícios fiscais distintos não violam a periodicidade

prevista na Lei nº 10.101/00. Além disso, afirmou que os acordos coletivos firmados pela matriz abrangem as filiais, cumprindo os requisitos legais, e que diretores e conselheiros estão igualmente cobertos pela imunidade da PLR.

Subsidiariamente, o contribuinte destacou que o art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991 não exclui a aplicação de exceções a diferentes tipos de trabalhadores, incluindo os contribuintes individuais.

Ressaltou ainda que a multa de 75% é desproporcional e deve ser afastada, pois não houve postura fraudulenta, mas sim uma divergência de interpretação da legislação tributária. Por fim, pediu o cancelamento do auto de infração e da multa aplicada, defendendo que os valores pagos a título de PLR não estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Em suma, a Impugnação buscou refutar as alegações da autoridade fiscal, defendendo que a participação nos lucros e resultados (PLR) não configura remuneração e, portanto, não deveria ser sujeita a contribuições previdenciárias. Argumentou que a PLR é uma imunidade constitucional garantida aos trabalhadores, desvinculada da remuneração regular, e que as disposições da Lei nº 10.101/00 e demais normas infraconstitucionais não têm o poder de restringir esse direito.

A Decisão de primeiro grau (fls. 1.824/1.847) deu parcial provimento à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

Assunto: Contribuição Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. LEI Nº 10.101/00.

Não integra o salário de contribuição a participação nos lucros e resultados da empresa, quando pagas em conformidade com a Lei nº 10.101/00.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS/PLR. NEGOCIAÇÃO. SINDICATO. BASE TERRITORIAL.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa não se aplica a empregados de categorias e localidades não abrangidas pelos limites de representação das entidades sindicais que participaram da negociação. Impossibilidade de estender a eficácia do acordo coletivo para trabalhadores que prestam serviços em município que ultrapassa os limites territoriais de representação da entidade sindical que participou da negociação coletiva.

PLR. INOBSERVÂNCIA DA NORMA DE REGÊNCIA.

Na hipótese de haver pagamento da PLR em mais de duas parcelas, a

interpretação mais rigorosa da lei, é no sentido de que incide contribuição previdenciária para o RGPS sobre todas as parcelas e não apenas sobre aquelas que ultrapassarem o número de duas (§2º, art.3º);

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O pagamento de participação nos lucros e resultados a diretores e a conselheiros não empregados sujeita-se a incidência de contribuições sociais.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL MÍNIMO DE 75%. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE. CANCELAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa de 75% (setenta e cinco por cento) é aplicável aos créditos tributários constituídos de ofício pela autoridade fiscal pela falta ou insuficiência de recolhimento de tributos, independentemente da ocorrência de dolo ou fraude. A alegação de que a multa de ofício aplicada, sobre os valores apurados das contribuições sociais, é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido cancelar o valor da multa estabelecida na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seu voto, a autoridade fiscal demonstra que a aplicação da multa está respaldada pela legislação tributária vigente, destacando que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável, conforme estabelecido no artigo 136 do Código Tributário Nacional. Além disso, ressalta que a multa aplicada foi de 75% sobre as contribuições lançadas, conforme previsto na legislação pertinente, não havendo agravamento da mesma. O relator enfatiza que a ocorrência de dolo ou fraude, no caso, é irrelevante para a aplicação da multa de ofício, a qual é vinculada à constatação da infração tributária.

Desse modo, concluiu que a multa foi aplicada corretamente, de acordo com os dispositivos legais, e que não cabe à instância administrativa questionar a razoabilidade ou proporcionalidade da penalidade, uma vez que sua competência se limita à aplicação da legislação tributária vigente.

Assim, o voto do Julgador reforça a natureza vinculada da atividade administrativa de lançamento, ressaltando que esta deve seguir estritamente a legislação tributária vigente, sem espaço para interpretações subjetivas sobre a razoabilidade ou proporcionalidade das penalidades aplicadas.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.871/1.894), no qual contesta veementemente os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para embasar o lançamento tributário. No referido recurso, são apresentados argumentos sólidos e detalhados, respaldados por uma extensa análise técnica e jurídica, que buscam demonstrar a inadequação da tributação sobre os valores pagos a título de PLR.

Em 27/09/2022 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1.897/1.918), sustentando a validade da decisão recorrida com base na legislação aplicável e na jurisprudência consolidada. Nas contrarrazões, argumentou-se que a participação nos lucros atribuída aos diretores não empregados constitui uma remuneração pelo trabalho executado, sujeita, portanto, à incidência das contribuições previdenciárias previstas na legislação pertinente.

Adicionalmente, ressaltou-se que a ausência de previsão específica para a exclusão da PLR da base de cálculo das contribuições previdenciárias implica sua incidência sobre tais valores. A Procuradoria destacou ainda que a interpretação adotada está em conformidade com a jurisprudência dos tribunais superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal - STF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme mencionado nos autos.

Diante disso, requereu-se que o recurso voluntário tivesse o provimento negado, mantendo-se a decisão proferida anteriormente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA**, Relator

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Preliminarmente

Inicialmente, em sede preliminar, a parte Recorrente suscita questões constitucionais relativas ao tema. Alega que a CF/88, ao prever a PLR desvinculada da remuneração, instituiu uma imunidade tributária, impedindo a incidência de tributos sobre a folha de pagamento. Ao interpretar sistematicamente os artigos 7º, XI, 149 e 195, I da CF/88, aduz ficar claro que a PLR não é remuneração, portanto, não pode ser tributada.

Nesse sentido, sustenta ser a imunidade tributária uma limitação constitucional ao poder de tributar, e a PLR, por ser excluída da remuneração, não está sujeita às contribuições previdenciárias. Prossegue, dispondo que a Lei nº 10.101/00, que regula a PLR, deve ser interpretada de forma ampliativa, visando efetivar o direito constitucional dos trabalhadores e não restringi-lo, sendo desnecessária qualquer interpretação restritiva que caracterize a PLR como uma isenção.

Com a devida vênia, não assiste razão à Recorrente.

Inobstante, ao contrário do alegado pela recorrente, o v. acórdão recorrido apreciou expressamente os pontos levantados, levando em consideração tanto a legislação aplicável quanto os princípios constitucionais pertinentes. A análise do acórdão mostrou que a desvinculação da PLR da remuneração não configura imunidade tributária, mas sim uma proteção ao direito dos trabalhadores, conforme delineado no art. 7º, XI, da CRFB/88. Ademais, a interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais demonstrou que a contribuição previdenciária incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, não havendo exclusão expressa para a PLR.

Além disso, a Lei nº 10.101/00, que regulamenta a PLR, não estabelece qualquer norma que exclua expressamente a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros. O acórdão também considerou a diferença entre imunidade e isenção tributária, destacando que a imunidade depende de previsão constitucional expressa, o que não é o caso da PLR. Assim, a interpretação da Lei deve ser feita de forma a harmonizar o direito dos trabalhadores com as obrigações tributárias, sem conferir imunidade indevida.

Adicionalmente, saliento que não vislumbro a ocorrência de cerceamento de defesa ou vício na fundamentação do v. acórdão recorrido.

O julgador está, portanto, correto ao considerar que a norma constitucional em questão, referente à participação nos lucros para fins tributários, depende de regulamentação, como já estabelecido pelo STF. Além disso, ressalta-se que a atividade de fiscalização tributária é vinculada ao cumprimento das leis vigentes, não podendo questionar sua constitucionalidade.

Nesse sentir, advirto sobre o teor da Súmula CARF nº 02, *in verbis*:

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

Ademais, o artigo 26-A do Decreto 70.235/72 reforça essa vinculação, proibindo órgãos de julgamento de afastar a aplicação de Leis em razão de inconstitucionalidade.

Assim, a análise deve se ater aos dispositivos da legislação ordinária, como o § 9º, "j", do art. 28 da Lei 8.212/91, que estabelece que a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias para a participação nos lucros só é válida **se estiver em conformidade com a Lei nº 10.101/2000**, ambas em vigor e vinculativas para o presente julgamento administrativo.

Dessa forma, a rejeição da preliminar apresentada pela Recorrente se fundamenta na ausência de nulidade conforme o art. 59 do Decreto-Lei 70.235/72, e na correta aplicação dos dispositivos legais e constitucionais vigentes.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar arguida.

Do mérito

Do objeto recursal

O cerne recursal reside em analisar os termos dos acordos coletivos, da objetividade das normas e critérios e na discussão sobre a necessidade da participação dos sindicatos de todos os municípios onde o recorrente possui agência na negociação dos acordos, conforme exigido pela legislação pertinente. Também se destaca a diferenciação entre as figuras dos segurados empregados e contribuintes individuais no que se refere ao pagamento da Participação nos Lucros e Resultados - PLR, conforme estabelecido pela Lei nº 10.101/2000.

Outro ponto de atenção é a argumentação sobre os requisitos dispostos na referida lei para a concessão da PLR aos empregados, incluindo a necessidade de negociação prévia entre empresa e empregados e a definição de regras claras e objetivas para a distribuição dos lucros. Assim, o recurso voluntário aborda uma gama de questões que vão além da análise da multa com base nos argumentos de caráter confiscatório, envolvendo aspectos jurídicos e procedimentais relevantes para a decisão final do processo.

Visto isso, passo a fundamentar.

Das Considerações sobre a PLR associadas ao caso concreto

A participação nos lucros ou resultados, conforme previsto constitucionalmente, é separada da remuneração, não sendo considerada de natureza salarial e não integrando o salário de contribuição, **desde que esteja em conformidade com a legislação específica.**

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe o artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91. Observe:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

A repercussão do pagamento desses valores em desacordo com a legislação aplicável é estipulada no artigo 214, § 10º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, estabelecido pelo Decreto n.º 3.048/99. Veja-se:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: [...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; [...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, em prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Da mesma forma, os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei. Observe:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Assim, o artigo 2º da legislação menciona que a participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de uma comissão paritária ou convenção/acordo coletivo, com regras claras sobre direitos, periodicidade, vigência e critérios como produtividade e metas. Além disso, o acordo deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Em suma, o referido artigo estabelece um processo de negociação entre empregadores e empregados para determinar os critérios e condições da participação nos lucros ou resultados, garantindo a transparência e a formalização desses acordos, bem como a representatividade dos trabalhadores por meio de seus sindicatos.

Nesse sentido, os argumentos apresentados pelo Recorrente no respectivo Recurso e reiterados ao longo de todo o procedimento fiscal evidenciam que a ação não ocorreu em observância à legalidade, ante a ausência de preenchimento dos requisitos legais.

Inobstante tal fato, assevera-se que o Recorrente reitera todos os pontos apresentados na Impugnação, os quais seguem abaixo. Observe:

a) **Ausência de Violação ao §2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00:** Obrigatoriedade dos Pagamentos Realizados. Respeito à Periodicidade Legal. Não Descaracterização da Natureza da Verba. Destaca-se que não houve violação ao referido dispositivo da Lei nº 10.101/00, uma vez

que os pagamentos foram efetuados em conformidade com a legislação trabalhista e os acordos coletivos firmados, respeitando a periodicidade legal e a natureza da verba paga;

b) **Pagamentos efetuados a empregados desligados:** Acerto da PLR no momento da rescisão do contrato de trabalho, independente da data do pagamento anterior. Súmula 451 do TST. Esclarece-se que parte dos pagamentos contestados pela Fiscalização refere-se à quitação proporcional da PLR no momento da rescisão contratual, conforme estabelecido pela legislação trabalhista e reforçado pela Súmula 451 do TST;

c) **Pagamentos relativos a exercícios distintos:** Desnecessidade de observância à periodicidade prevista no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Argumenta-se que os pagamentos referentes a exercícios distintos não estão sujeitos à mesma periodicidade prevista na lei, conforme estabelecido nos acordos coletivos e na legislação trabalhista vigente;

d) **Abrangência dos Acordos Coletivos Firmados com a Entidade Representante da Categoria, nos termos da Lei:** Extensão dos Acordos Firmados pela Matriz a suas Filiais. Defende-se a validade e abrangência dos acordos coletivos firmados pela matriz também às suas filiais, garantindo assim a isonomia e a legalidade dos pagamentos realizados;

e) **Não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o Pagamento de PLR feito aos Contribuintes Individuais:** Argumenta-se que os pagamentos feitos aos contribuintes individuais não estão sujeitos às contribuições previdenciárias, conforme previsto na legislação e na jurisprudência pertinente;

f) **Subsidiariamente: Natureza Confiscatória da Multa:** Ofensa aos Princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade e da Adequação. Por fim, questiona-se a proporcionalidade da multa aplicada, alegando que sua imposição viola os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e adequação, sendo desproporcional e confiscatória.

No presente caso, percebo que os argumentos apresentados pela Recorrente carecem de fundamentação jurídica sólida e comprovada e não são sustentáveis à luz da legislação tributária vigente.

Primeiramente, a interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme previsto no art. 112, I, do CTN, deve ser aplicada apenas em casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato, o que não se verifica no presente caso, onde a legislação é clara quanto aos requisitos para fruição do benefício relativo à PLR.

Analisando o caso em concreto, quanto à periodicidade dos pagamentos de PLR, a Recorrente alega que os adimplementos realizados não excederam os limites legais permitidos, pois ocorreram em eventos específicos, como rescisões contratuais ou referentes a períodos distintos de exercícios civis. Dessa forma, não se enquadrariam na restrição de frequência estabelecida pela legislação, a qual visa garantir a periodicidade mínima e máxima para a distribuição desses benefícios aos funcionários.

Além disso, a parte recorrente aduz que respeitou a obrigatoriedade dos pagamentos realizados, mantendo a natureza da verba de PLR. Que os pagamentos efetuados, embora em frequência distinta, foram devidamente registrados e correspondentes aos períodos trabalhados pelos empregados desligados, conforme previsto pela legislação trabalhista. Assim, reforça-se a não descaracterização da natureza da verba, uma vez que os pagamentos foram efetuados dentro dos parâmetros legais, respeitando a finalidade e os critérios estabelecidos para a distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados.

O julgador de 1º grau verificou que houve violação ao §2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, referente à periodicidade dos pagamentos de PLR. Destacou-se que a interpretação da empresa, de que os pagamentos não excederam os limites legais, não procede, uma vez que as disposições contratuais não podem contradizer a lei, mesmo que aparentemente razoáveis.

O §º 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000 impede o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes ao ano, o que impediria de constituir sua própria PLR, sem assumir o risco, como de fato assumiu. Vide artigo em comento, abaixo:

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.

Dessa forma, a legislação estabelece claramente a frequência máxima dos pagamentos de PLR, visando evitar que esses valores sejam utilizados para complementar a remuneração mensal dos empregados. Somado à análise legal, o embasamento da Fiscalização encontra guarida também na Nota Cosit nº 89/2012. Senão vejamos:

Conclusão

33. Feitas estas considerações, reitera-se os termos e conclusões da Nota Cosit nº 426 de 2011, sobre a matéria, acrescentando-se as ponderações apresentadas nesta nota; 34. Quanto à necessidade de outros esclarecimentos mencionados na Nota Cocaj nº 01/2012, sobre a Lei nº 10.101 de 2000, acrescenta-se que:

a) Na hipótese de haver pagamento da PLR em mais de duas parcelas, a interpretação mais rigorosa da lei, mas que está justificada nesta nota, é no sentido de que incide contribuição previdenciária para o RGPS sobre todas as parcelas e não apenas sobre aquelas que ultrapassarem o número de duas (§2º, art.3º);

Nesse sentido, os valores reclamados no crédito tributário devem ser integralmente mantidos, conforme respaldo da Fiscalização e da Nota Cosit nº 89/2012. A interpretação mais

rigorosa da Lei estabelece que a contribuição previdenciária incide sobre todas as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade legalmente estipulada, conforme §2º do art.3º da Lei nº 10.101/00.

Desse modo, a análise dos documentos, em especial as convenções e acordos coletivos relativos aos colaboradores da Renault do Brasil (fls. 511/731), que subsidiaram os pagamentos de PLR revela que houve uma violação direta à previsão legal de regência. Os pagamentos realizados em frequência superior à permitida pela Lei não são considerados equivocados, mas sim em desacordo com a legislação vigente.

Quanto à intenção de incidência retroativa da Lei nº 14.020/20, prevista no art. 2º, §8, inc. I e II, cujo texto original foi apresentado pela Medida Provisória nº 955 (esta não convertida em Lei), não se acolhe tal intento, posto que não se trata de norma expressamente interpretativa, mas de legislação que inova o ordenamento servindo como marco normativo para os casuísmos contemporâneos/posteriores a sua vigência/alteração. Assim, como o fato gerador ocorreu no ano de 2017 e 2018, tal ato normativo não se aplica ao presente caso, visto que no art. 39 da referida consta claramente que a Lei 14.020/20, somente entrará em vigor da data de sua publicação, vejamos:

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos:

(Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

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

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

Art. 39. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Desse modo, corroborando com o entendimento do julgador de 1ª instância, a aplicação retroativa da Lei nº 14.020/20 não se justifica no presente caso, uma vez que o fato gerador ocorreu antes da sua vigência, conforme estabelecido pelo art. 39 da referida Lei (fl. 1.835).

Enfim, o descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias sobre todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas sobre as parcelas excedentes.

Sendo assim, mantenho a decisão recorrida.

Do pagamento de PLR a Administradores não empregados

Como dito, o acórdão recorrido apenas ratificou o entendimento da D. Autoridade Fiscal lançadora, segundo o qual os valores pagos a título de PLR a diretores e administradores não empregados estariam sujeitos às Contribuições Previdenciárias e somente estariam desvinculados da remuneração e fora do seu campo de incidência se destinados a segurados empregados.

Portanto, mais uma vez, sem razão a Recorrente, que argumenta equivocadamente ao tentar diferenciar as figuras dos segurados empregado e contribuinte individual no contexto do pagamento do PLR. Contrariamente ao alegado, a legislação previdenciária é clara ao definir as obrigações tributárias de cada categoria de segurado.

O artigo 28 da Lei 8.212/91 estabelece claramente que o salário de contribuição para o empregado inclui a remuneração auferida em uma ou mais empresas, enquanto para o contribuinte individual abrange a remuneração obtida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria.

Nesse espeque, com base do artigo 114,§12, do RICARF, valho-me dos termos lançados pelo julgador de primeira instância sobre o tema (fls. 1.839/1.840). Observe:

Da Diferenciação entre as figuras dos Segurados Empregado e Contribuinte Individual. Pagamento do PLR. Esclarecimentos Preliminares

Preliminarmente, faz-se mister diferenciarmos, conceitualmente, as figuras dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais, mormente quanto àqueles envolvidos no caso em testilha.

Assim, no tocante às circunstâncias fáticas emergentes dos autos, temos como inconfundíveis tais figuras, haja vista que, prevê a lei, in verbis:

Lei 8.212/91

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de

direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem grifos no original)

Ainda como esclarecimentos preliminares, cumpre observar, a fim de espantar qualquer dúvida remanescente acerca do assunto, os ensinamentos de Leandro Paulsen:

A nova redação do art. 195, I, da CF, trazida pela EC no 20/98 com a reestruturação do inciso mediante o acréscimo de alíneas, abrange também os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Ou seja, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas também outras remunerações pagas por trabalho prestado, que não necessariamente salários nem necessariamente em função de relação de emprego.

Assim, também as remunerações a sócios-diretores (pró-labore), ..., estão sujeitas a serem tributadas como contribuição ordinária ou nominada de custeio da seguridade social, ou seja, como contribuição já prevista no art. 195, I, a, da CF, capaz de instituição mediante lei ordinária.

Na mesma esteira de diferenciação, imprescindível para o deslinde da questão sub examine é a clara distinção entre a definição legal de salário de contribuição para as espécies de segurados envolvidos, empregados e contribuintes individuais. Assim, colacionamos as disposições normativas atinentes à questão para, então, tecermos alguns comentários.

Lei 8.212/91.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Dessa forma, os argumentos da Recorrente não se sustentam diante das disposições legais que regem a matéria, confirmando a validade das exigências feitas pela Fiscalização em relação ao correto enquadramento dos pagamentos de PLR.

Sem razão, então, o Recorrente quanto à participação do empregado nos lucros da empresa e a extensão da previsão constitucional.

Da base territorial sindical

No que concerne à base territorial sindical, alegar que a limitação territorial da abrangência sindical não é absoluta e que a participação dos empregados nos resultados da empresa pode ser estendida a profissionais de bases territoriais distintas vai em desencontro ao disposto na legislação e à interpretação consolidada dos tribunais.

Para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuição previdenciária é inaplicável a extensão de acordo para pagamento de PLR a empregados sem a anuência do sindicato da base territorial destes, em respeito aos princípios da unicidade sindical e ao da territorialidade. Descumpridos os requisitos da lei 8212/91 quanto à participação do sindicato, não é cabível a exclusão do valor pago a título de participação nos lucros ou resultados do salário de contribuição para efeitos previdenciários.

A Lei 10.101/00 estabelece claramente que a negociação para a participação nos lucros deve ser feita entre a empresa e seus empregados, mediante procedimentos específicos, os quais não incluem a possibilidade de estender os benefícios a empregados não abrangidos pelo sindicato signatário.

Ademais, ao contrário do argumento apresentado pela Recorrente sobre a desnecessidade da participação dos sindicatos de todos os municípios onde o contribuinte possui agências na negociação do acordo, a Fiscalização ressalta que a legislação é clara quanto à exigência de negociação com os sindicatos de cada base territorial envolvida.

O Termo de Verificação Fiscal (fl. 46/48) evidencia que os acordos de PLR firmados por sindicatos sem a devida legitimidade para representar os interesses dos empregados das filiais em questão violam diretamente a Lei 10.101/00. Observe:

A despeito do intuito alegado pela contribuinte, na verdade o fato da RENAULT estender o pacto negocial a estabelecimentos fora do âmbito de atuação sindical é mera liberalidade, sem valor com vistas a pugnar por isenção tributária. E isso mesmo existindo, como no caso, a anuência/conivência da entidade signatária, uma vez que ela é parte ilegítima para pactuar para bases territoriais distintas. Com efeito, seu procedimento se dá ao arrepio do Princípio da Territorialidade, basilar no que se refere às relações negociais coletivas: no caso, entidades sindicais situadas no Estado do Paraná, não possuem legitimidade para pactuar cláusulas de qualquer ordem fora do seu âmbito territorial e laboral; nem tampouco ACTs compactuados com entidades desse Estado (com abrangência na região da “Grande Curitiba”), podem ser base normativa cogente para o

empregador justificar seu procedimento em estabelecimentos em São Paulo; em especial, não é guarida com o fito de arguir pelo atendimento dos requisitos fixados pela Lei nº 10.101, de 2000, e o gozo da isenção decorrente de sua observância. Repise-se, a extensão é mera liberalidade da contribuinte.

[...]

A despeito da adequação da entidade em questão para alguns dos estabelecimentos da RENAULT, a ausência de pacto negocial assemelhado para os demais estabelecimentos não permite a aplicação supletiva do ACT de PLR firmado por entidade sindical que não tem legitimidade para representar os interesses dos empregados nas demais “filiais”.

Assim, entendo que a não observância dessa condição **(participação de entidade sindical)** configura uma falta passível de implicar a natureza remuneratória dos pagamentos efetuados (afronta ao princípio da unicidade sindical), sujeitando-os à incidência de contribuição previdenciária, conforme previsto no artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/91. Restou amplamente demonstrado nos autos que os pagamentos efetuados a título de PLR não estão em consonância com o artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Em suma, os ACT de PLR firmados por entidade sindical que não tem legitimidade para representar os interesses dos empregados das filiais 00.913.443/0002-54 e 00.913.443/0006-88, na Lei 10.101/00 (participação do sindicato de cada base territorial), consequentemente, os valores pagos a este título integram o salário-de-contribuição, nos termos do inciso I, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, ficando afastada a previsão da alínea “j”, do § 9º, deste mesmo dispositivo. Neste sentido, já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO. SINDICATO.

BASE TERRITORIAL.

Para fins de averiguar a negociação entre a empresa e seus empregados, prevista no artigo 2º da Lei 10.101/2000, a representatividade do sindicato está restrita à sua base territorial definida no estatuto e com aprovação do Ministério do Trabalho e Emprego. Desse modo, o Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa não se aplica a empregados de categorias e localidades não abrangidas **pelos limites de representação das entidades sindicais que participaram da negociação.**

Acórdão 2402-007.582 – 2ª Seção de Julgamento/ 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária, Data da Sessão 11/09/2019.

Por sua vez, fica evidente nos autos que os pagamentos realizados como PLR não estão em conformidade com o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.101/00, o que os caracteriza

como remuneração e, conseqüentemente, sujeita-os à incidência de contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Logo, não merece guarida o recurso aviado.

Da observância das normas objetivas

A legislação não admite flexibilidade na definição dos critérios de distribuição da PLR, exigindo que sejam transparentes, objetivos e estejam em conformidade com o disposto na Lei.

Nesse sentido, quanto aos pagamentos destinados aos segurados empregados, é imperativo seguir os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, a fim de garantir a tão almejada isenção.

Esses requisitos incluem a prévia negociação entre a empresa e seus empregados, seguindo um dos procedimentos estabelecidos, como a constituição de uma comissão paritária com representantes indicados pelo sindicato da respectiva categoria ou a realização de uma convenção ou acordo coletivo.

Além disso, os instrumentos resultantes dessa negociação devem conter regras claras e objetivas sobre os direitos substantivos da participação nos lucros, bem como sobre os critérios para aferição e distribuição dos resultados, periodicidade da distribuição, vigência do acordo e prazos para sua revisão, podendo incluir índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como programas de metas e resultados previamente pactuados.

No presente caso, após análise das Convenções e acordos coletivos relativos aos colaboradores da Renault do Brasil (fls. 511/731), no que diz respeito aos segurados empregados, é relevante observar que a RENAULT efetuou o pagamento de PLR/PPR a uma parcela dos integrantes dessa categoria com algumas irregularidades. Veja-se:

a) Primeiramente, realizou pagamentos sem contar com um instrumento de negociação coletiva que estabelecesse as regras, mecanismos de aferição, periodicidade, vigência e demais requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, conforme estipulado no artigo 2º, especialmente para os segurados vinculados aos estabelecimentos 00.913.443/0002-54 e 00.913.443/0006-88;

b) procedeu com mais de um pagamento no mesmo trimestre civil, violando a disposição da Lei nº 10.101/2000, artigo 3º, § 2º;

c) efetuou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, o que também contraria a mesma regra estabelecida pelo referido artigo. Essas irregularidades comprometem a conformidade dos pagamentos de PLR/PPR realizados pela empresa, demandando uma análise cuidadosa e correções adequadas para estar em conformidade com a legislação vigente.

Nessa linha, correta é a posição da autoridade julgadora neste ponto, pois a diferenciação de valores com base nas funções ou cargos dos funcionários implica

necessariamente em irregularidades. É fundamental que os critérios sejam claros e previamente estabelecidos no acordo coletivo, o que aparentemente não ocorreu no caso do Recorrente.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue. Observe:

Constituição Federal - 1988

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;

(...)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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.

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 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 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.

(...)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de Lei Ordinária Federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à Lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Nesse contexto, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

É fundamental que os trabalhadores tenham conhecimento prévio dos critérios e condições estabelecidos com a empresa, conforme constam no instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, entre outros. Isso possibilita que eles acompanhem e avaliem regularmente a evolução dos indicadores relacionados ao pagamento da PLR.

Ressalto que, do compulso dos acordos coletivos, o acordo coletivo de trabalho 2017/2019 (fls. 605 e ss) foi protocolado em 17/05/2018 e levado a registro no MTE em 22/05/2018. Da mesma forma, os aditivos respectivos. Ou seja, são claros os efeitos retroativos do acordo firmado tardiamente.

Assim, caso haja outro documento detalhando as regras, ele será parte integrante do primeiro instrumento e deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR. Da análise dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, conclui-se que o acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela referente à PLR sem a definição dos objetivos a serem alcançados.

Desse modo, é necessário um ajuste razoavelmente prévio, o que, no caso, não ocorreu. Os exemplos citados na referida Lei indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, preservando assim a natureza jurídica específica dessa verba. O pagamento da PLR

não é apenas uma gratificação legalmente prevista, mas sim um mecanismo efetivo de integração entre o capital e o trabalho, beneficiando tanto os trabalhadores quanto os empregadores quando as metas preestabelecidas no acordo ou convenção coletiva são alcançadas.

Diante dessas considerações, faço, também, a análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, especialmente no que se refere à integração ou não dessa verba no conceito de salário de contribuição para determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, trata do conceito de salário de contribuição e das situações de não-incidência tributária. Veja-se:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) representam importantes instrumentos de negociação que preveem direitos reconhecidos pela Constituição Federal. No entanto, é essencial ressaltar que tais acordos não podem modificar a disciplina legal previamente estabelecida. No contexto da Lei nº 10.101/2000, que regula a PLR, a livre negociação entre as partes é permitida, **desde que as condições estabelecidas estejam em conformidade com os requisitos legais, garantindo regras claras e objetivas tanto em relação aos direitos substantivos quanto às obrigações adjetivas.**

A ausência de **regras prévias**, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba caracteriza uma violação dos requisitos estipulados pela legislação. No caso em análise, a empresa recorrente não cumpriu com os critérios mínimos exigidos pela Lei 10.101/2000, distribuindo uma quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, sob a nomenclatura de PLR. Isso resultou na consideração dos valores pagos como salário de contribuição, sujeitos à cobrança previdenciária.

Dessa forma, a Fiscalização fundamentou corretamente sua decisão na ausência de regras prévias, claras e objetivas, demonstrando que o pagamento efetuado não se enquadra na categoria de Participação nos Lucros e Resultados conforme definido pela legislação.

Assim, após uma análise minuciosa dos fatos e fundamentos apresentados, constata-se que o Recorrente não detém razão em suas argumentações recursais. As evidências colhidas ao longo do processo fiscal demonstram claramente que os pagamentos realizados a título de PLR não obedeceram aos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

Por isso, não há razões para reforma da decisão de 1º grau.

Da Multa

Ainda, quanto à arguição acerca da suposta arbitrariedade na aplicação da multa, baseada na falta de prova de fraude ou dolo por parte da fiscalização, não se sustenta diante do respaldo legal para a imposição da penalidade de ofício de 75%.

A cobrança de multa em comento está assim prevista na norma contida no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

Conforme evidenciado nos documentos do processo administrativo, a multa foi aplicada nos termos da legislação vigente, sem a necessidade de comprovação de intenção do agente.

Além disso, a instância administrativa não é competente para avaliar a proporcionalidade ou a razoabilidade da multa (constitucionalidade), sendo sua atuação vinculada à legislação aplicável. Sobre o tema, dispõe a Sumula CARF nº 02:

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

Assim, não procede o argumento de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, e não cabe a anulação ou redução da multa neste âmbito.

Da Perícia Requerida

Sobre o tema, limito-me a dispor que é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

Nesta seara, dispõe a Sumula CARF Nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Por fim, indefere-se o pedido para a realização de perícia, formulado sem a observância dos requisitos estabelecidos na lei de regência.

Portanto, é incontestável que a decisão da autoridade fiscal de considerar os valores pagos como sujeitos à contribuição previdenciária está em conformidade com a legislação vigente, devendo ser mantida na sua integralidade.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess** – Redator Designado

Cabe divergir em parte do I. Relator, que negou provimento ao recurso voluntário, pelos motivos a seguir indicados.

Uma parcela do lançamento fiscal extrai seu fundamento da inobservância da periodicidade estipulada no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, relativamente aos pagamentos recebidos pelos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

Eis a redação da lei vigente ao tempo dos fatos geradores atinentes ao presente processo:

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 mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

(...)

Em seu recurso voluntário, o contribuinte alega que não houve descumprimento do requisito legal, pois as hipóteses constatadas pela fiscalização se referem (fls. 1877):

(i) ao pagamento de PLR daqueles empregados desligados, que recebiam o montante proporcional ao período trabalhado no ato de rescisão contratual, nos termos da legislação trabalhista; ou

(ii) ao pagamento de parcelas decorrentes de exercícios civis distintos e, portanto, não se enquadravam entre as limitações previstas pela Lei n. 10.101/00.

Requer, subsidiariamente, a incidência da contribuição previdenciária apenas sobre a parcela excedente, na hipótese de se entender pela inobservância da periodicidade legal.

Por sua vez, a decisão de piso manteve intacto o crédito tributário lançado, com a justificativa que a periodicidade independe de juízo de valor sobre motivação ou causa do pagamento, bastando o “pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa” (fls. 1834).

O órgão julgador acolheu a linha de pensamento da fiscalização de que é irrelevante a que título se deu o pagamento excedente, tampouco a qual ano se refere. E disse mais: a contribuição previdenciária incide sobre todas as parcelas, e não apenas sobre aquelas que ultrapassarem o número de duas.

a) Pagamento de parcelas decorrentes de exercícios fiscais/financeiros distintos

Nesse ponto, acompanho o I. Relator, com acréscimo dos fundamentos abaixo mencionados.

Com base na disciplina da Lei nº 10.101, de 2000, não há obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar os pagamentos a título de PLR aos segurados empregados, originados de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção e/ou acordo coletivo.

Da mesma maneira, inexistente vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação e uma parcela final a título de PLR.

As partes possuem liberdade para definirem antecipação de valores ou adotarem múltiplos programas de PLR, como forma de adequar os pagamentos às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes.

Porém, é exigido, em qualquer caso, o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, avaliado no conjunto, uma vez que o legislador ordinário elegeu para afastar a incidência da norma tributária, como regra obrigatória, o cumprimento de parâmetro objetivo no que diz respeito aos pagamentos de PLR.

O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não estabelece relação entre a periodicidade do pagamento e o período de aferição a que se refere, mas sim ao ano ou trimestre civil em que efetuados os pagamentos.

Ao contrário da interpretação da recorrente, a lei impõe vedação a partir de um critério prático que independe se os pagamentos são referentes a um mesmo programa de participação nos lucros ou resultados, instrumento de negociação, período de aferição das metas, periodicidade da distribuição ou vigência do acordado entre as partes.

A lei é abrangente e categórica ao vedar o pagamento a título de PLR mais de duas vezes no mesmo ano e/ou periodicidade inferior a um trimestre civil.

Logo, sem razão a recorrente.

b) Incidência de contribuição previdenciária apenas sobre a parcela excedente

Da mesma forma, aqui também não assiste razão à recorrente.

De início, cabe ressaltar o entendimento pessoal de longa data no sentido de que a existência de pagamentos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não deveria acarretar, indistintamente, a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

A tributação do somatório dos pagamentos é inevitável quando existe vício na formulação dos planos de PLR, na sua origem, em que os instrumentos de negociação nascem com transgressão da disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

Ao revés, quando a mácula está circunscrita à execução do plano, em cenário típico de falhas na operacionalização, devem integrar a remuneração do trabalhador tão somente os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais. Operam efeitos plenos os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração pactuada, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.

A propósito, a Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020, promoveu alterações na Lei nº 10.101, de 2000, deixando explícito, numa concessão irrestrita, que a inobservância da periodicidade invalida apenas os pagamentos feitos em desacordo com o § 2º do art. 3º da mesma Lei (art. 2º, §§ 8º e 9º).

Não se trata de norma interpretativa; logo, a alteração legislativa é dotada de efeito prospectivo, aplicável aos fatos geradores ocorridos posteriormente à sua vigência.

Feitas tais considerações, fundamental registrar a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), responsável por uniformizar a interpretação da legislação tributária no âmbito do CARF.

Na hipótese de fatos geradores anteriores à publicação da Lei nº 14.020, de 2020, como ora se cuida, a 2ª Turma da CSRF, por unanimidade de votos, tem decidido que o descumprimento da periodicidade mínima do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, acarreta a incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos a título de PLR, e não apenas para as parcelas excedentes à periodicidade.¹

No presente caso, convém seguir a orientação dos precedentes unânimes da 2ª Turma da CSRF, ainda que não vinculantes, segundo o Regimento Interno do CARF, em detrimento do eventual entendimento pessoal divergente.

O alinhamento da instância ordinária com 2ª Turma da CSRF favorece a harmonia, coerência e integridade das decisões proferidas no CARF, assim como isonomia e previsibilidade na resolução de litígios em casos semelhantes ou iguais, sobretudo quando a matéria é decidida em instância especial por unanimidade de votos.

c) Rescisão do contrato de trabalho

Afinal, cabe se ocupar da divergência de mérito com o I. Relator.

Na presente autuação, não é razoável cogitar que o pagamento a título de PLR ao empregado desligado, que recebeu o montante proporcional ao período trabalhado no ato de rescisão contratual, possa representar forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao trabalho.

¹ Exemplo, o Acórdão nº 9202-011.180, de 19/03/2024, Relator Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

Do igual modo, o pagamento do saldo remanescente ao ex-empregado, após o fechamento dos resultados anuais, no prazo estipulado em acordo ou convenção coletiva, apenas executa o pactuado entre as partes.

Ao antecipar o valor da PLR no momento da rescisão do contrato de trabalho, previamente ao fechamento do resultado anual, a empresa tão somente cumpre a legislação trabalhista. O pagamento de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um trimestre civil não decorre de ato voluntário da empresa, mas imposição da legislação trabalhista.

Enquadrar tal situação como inobservância da periodicidade mínima prevista na Lei nº 10.101, de 2000, se revela incompatível com a interpretação finalística da norma e, portanto, torna ilógica a penalização pela legislação tributária.

A cláusula 7.1 dos acordos coletivos de trabalho prevê o pagamento proporcional a título de PLR aos empregados desligados da empresa, juntamente com as verbas rescisórias, havendo posterior pagamento dos eventuais valores complementares quando calculada a parcela final devida para o período de aferição (fls. 702, 711 e 730).

Segundo o Relatório Fiscal, no caso dos estabelecimentos CNPJ 00.913.443/0001-73, 00.913.443/0017-30 e 00.913.443/0018-11, a infração tributária se resume aos segurados empregados em que houve mais de um pagamento no mesmo trimestre civil e/ou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, conforme planilha denominada “Doc. 05 – Pagamentos de PLR a Segurados Empregados no Período Auditado – demais estabelecimentos com infração à regra de periodicidade” (fls. 49/50).

A planilha está juntada às fls. 481/510 dos autos. Nela a autoridade fiscal subdividiu os dados em três blocos, assim explicado (em cores):

na cor **azul**, no caso de mais de um pagamento no mesmo trimestre civil; na cor **verde**, tendo havido mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; e na cor **vermelha**, na hipótese de ocorrerem ambas as situações.

(destaques do original)

c.1) Dados na cor azul

Para os dados na cor azul é possível identificar pagamentos a trabalhadores demitidos, com preenchimento da coluna “Dia Demissão” e, **conjuntamente**, descrição “PGTO DE PPR” na coluna “Descrição da Rubrica”, correspondentes aos meses do 1º trimestre/2017, qualificados pela fiscalização como “mais de um pagamento no mesmo trimestre civil”.

Esses pagamentos, considerados indevidamente pela fiscalização como inobservância do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, foram feitos no mês de demissão e subsequentemente, até o terceiro mês do mesmo trimestre.

Eis um exemplo, extraído da planilha da fiscalização:

Mês	Nome do Trabalhador	Dia Demissão	Descrição da Rubrica	Valor Proventos	Trimestres dos Pagtos
02/2017	Aécio San de Andrade	20/02/2007	PGTO DE PPR	2.822,75	1º tri/2017
03/2017	Aécio San de Andrade	20/02/2007	PGTO DE PPR	1.792,23	1º tri/2017

O primeiro, refere-se ao pagamento proporcional na rescisão do contrato de trabalho. O seguinte, ao pagamento do saldo a título de PLR, após cálculo da parcela final devida ao trabalhador no período de aferição.

Em todos os casos semelhantes, que correspondem a demissões com data no mês janeiro/2017 ou fevereiro/2017, cabe excluir **ambos** os valores da base de cálculo do lançamento, por não infringir à lei.

A exata identificação do conjunto de valores a excluir do lançamento competirá à unidade da RFB encarregada da liquidação e execução do acórdão, com base na planilha da fiscalização, observadas as diretrizes do presente voto.

Os pagamentos a título de PLR em data anterior à demissão do segurado empregado, como se constata da mesma planilha, não se amoldam à situação particularmente aqui tratada e defendida como legítima no recurso voluntário. Nesses casos as alegações de defesa são insuficientes para gerar convicção sobre a observância da periodicidade legal pela empresa.

c.2) Dados na cor verde

Para os dados na cor verde há pagamentos no mês da rescisão do contrato de trabalho, considerados indevidamente pela fiscalização como inobservância do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, razão pela qual resta afastada a ocorrência de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil.

Em consequência, cabe excluir da base de cálculo do lançamento **todos** os valores relativos aos segurados Jamerson Augusto Rocha e Wilson Veiga, com data de demissão em 11/05/2018.

c.3) Dados na cor vermelha

E, finalmente, a planilha da fiscalização apresenta os dados na cor vermelha, que abrangem pagamentos ocorridos três vezes no mesmo ano civil e, ao mesmo tempo, dois deles em periodicidade inferior a um trimestre civil.

Também se constata a existência, em alguns casos, de pagamentos associados à rescisão do contrato de trabalho, mais especificamente o terceiro realizado no ano-calendário,

indevidamente considerados pela fiscalização como inobservância do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000 (três vezes no mesmo ano civil).

Por conseguinte, cabe excluir da base de cálculo do lançamento os valores do **terceiro pagamento**, quando há preenchimento da coluna “Dia Demissão” e, **conjuntamente**, descrição “PPR RESC VAL MIN RENAULT” na coluna “Descrição da Rubrica”.

Frisa-se que resta mantido o descumprimento da legislação quanto aos demais pagamentos realizados aos mesmos segurados empregados, considerando a periodicidade inferior ao trimestre civil.

Por último, relativamente aos segurados empregados vinculados aos estabelecimentos CNPJ 00.913.443/0002-54 e 00.913.443/0006-88, desnecessário avançar no exame dos pagamentos realizados mais de uma vez no trimestre civil e/ou mais de duas vezes no mesmo ano (Doc. 04 - Pagamentos de PLR a Segurados Empregados no Período Auditado - Estabelecimentos 0002-54 e 0006-88, fls. 473/480).

A ausência de pacto negocial, com participação da entidade sindical com legitimidade de representação, é fundamento autônomo e suficiente, por si só, para manter a atuação fiscal, conforme voto proferido pelo I. Relator.

Pelo exposto, voto por **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para excluir do lançamento os pagamentos a título de PLR a segurados empregados demitidos, nos termos do presente voto (**itens c.1, c.2 e c.3**).

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess