



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10510.003833/2009-72
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.012 – 2ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria CSP - PLR - REGRAS CLARA E OBJETIVAS - PERIODICIDADE
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. VEDAÇÃO DE PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A TOTALIDADE DAS PARCELAS

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, para excluir do lançamento os pagamentos de PLR cuja autuação tenha como único fundamento o item 2.6.13.2 do relatório fiscal, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao descumprimento da periodicidade a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) não votou no Recurso Especial do Contribuinte, por tratar-se de resultado já proclamado na sessão de 22/05/2018, no período da manhã, em que votou o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior. Por outro lado, de acordo com o mesmo dispositivo regimental, o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) votou no Recurso Especial da Fazenda Nacional, uma vez que, quanto a esse recurso, somente a Relatora havia votado na sessão de 22/05/2018.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2403-002.785, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de DEBCAD 37.157.869, referente ao período de 01/2005 a 02/2006, no valor de R\$ 791.968,72 (setecentos e noventa e um mil, novecentos e sessenta e oito reais e setenta e dois centavos), lavrado para a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre diversas verbas pagas aos segurados empregados em desconformidade com a legislação, conforme Relatório Fiscal, fls. 34/51.

O Contribuinte apresentou a impugnação, de fls. 54/82.

A DRJ, às fls. 412/416, julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário**, às fls. 435/467, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, sob o argumento de cerceamento do direito de defesa, frente a equívocos do procedimento fiscal.

No acórdão nº 2401002.330, fls. 541/546 foi declarada a procedência do Recurso Voluntário, declarando a nulidade do acórdão da DRJ.

A DRJ/SDR, por sua vez, apresentou novo acórdão, de nº 15032.180, às fls. 557/567, que decidiu por manter o crédito tributário.

O Contribuinte apresentou novo Recurso Voluntário, às fls. 573/603, requerendo a reforma do acórdão, arguindo: a nulidade do auto de infração por descumprimento do artigo 142, do CTN; a inexistência dos débitos a título de Contribuição Previdenciária dos empregados sobre os valores pagos a título de abono único; a inexistência dos débitos a título de Contribuição Previdenciária dos empregados sobre os valores pagos a título de “Bolsa-estagiário”; e a inexistência dos débitos a título de Contribuição Previdenciária dos empregados sobre os valores pagos a título de “Participação nos Lucros e Resultados.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, mantendo apenas a autuação objeto do levantamento PM2 – MAIS D 2 PARC PL DESCORDO LEI. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

ABONO ÚNICO PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA ATO DECLARATÓRIO Nº 16/2011 PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

ESTÁGIO REGULAR

A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977, não integra o salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 720/734, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Pactuação de regras e critérios em documento diverso do acordo coletivo**. Segundo o acórdão recorrido, não implicaria em violação às exigências da Lei 10.101/2000 o fato de a regulamentação da Participação nos Resultados - incluídas as definições de metas, os critérios de avaliação de desempenhos individuais, a forma de cálculo e distribuição dos valores a serem pagos - ter sido estabelecida em instrumentos diversos do acordo coletivo. O paradigma, de outro modo, entendeu que a inexistência de regras claras e objetivas dispostas em acordo coletivo, desnatura o programa PLR, razão pela qual caracteriza natureza salarial a incidir a contribuição. 2. **Ausência de observância da periodicidade mínima para os pagamentos**. Entendeu a Turma que, na hipótese de descumprimento da periodicidade mínima, a incidência da contribuição previdenciária deve se dar apenas no que tange à parcela excedente, não contaminando os demais pagamentos realizados. O paradigma, em sentido diverso, entendeu que, em caso de descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000 todos os pagamentos devem ser tributados.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 737/743, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação a ambas as matérias: 1. **Pactuação de regras e critérios em documento diverso do acordo coletivo**; e 2. **Ausência de observância da periodicidade mínima para os pagamentos**.

Cientificado, conforme fls. 747, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, às fls. 750/769, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **incidência de contribuições sociais sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR - resíduos**. O acórdão recorrido entendeu que o Contribuinte distribuiu lucros no exercício de 2005 para alguns funcionários em mais de duas parcelas e que sobre estas parcelas deveriam incidir contribuições previdenciárias, somente sendo excluídas as pagas uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano. Contudo, os acórdãos paradigmas manifestaram entendimento contrário, entendendo por afastar as autuações relativas a resíduos (complementos de PLR), bem como pela impossibilidade de se tributar a totalidade dos pagamentos efetuados nos casos em que houve mais de um pagamento no mesmo semestre civil, devendo tributar apenas sobre pagamento que violou a regra de periodicidade prevista na lei.

O Contribuinte também apresentou **Contrarrazões** às fls. 840/852, arguindo, **preliminarmente**, inexistência de pressuposto de admissibilidade, pois não houve

demonstração da divergência exigida pela norma regimental. No mérito, reforçou argumentos anteriores e os adotados pelo acórdão recorrido.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 920/925, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação a seguinte questão: **incidência de contribuições sociais sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR – resíduos.**

A Fazenda Nacional também apresentou **Contrarrrazões** às fls. 927 e ss., trazendo argumentos já feitos anteriormente e os adotados pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

DO MÉRITO

Trata-se de DEBCAD 37.157.869, referente ao período de 01/2005 a 02/2006, no valor de R\$ 791.968,72 (setecentos e noventa e um mil, novecentos e sessenta e oito reais e setenta e dois centavos), lavrado para a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre diversas verbas pagas aos segurados empregados em desconformidade com a legislação, conforme Relatório Fiscal, fls. 34/51.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à dois pontos: 1. **Pactuação de regras e critérios em documento diverso do acordo coletivo**; e 2. **Ausência de observância da periodicidade mínima para os pagamentos**.

Também foi apresentado Recurso Especial por parte do Contribuinte, que trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **incidência de contribuições sociais sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR – resíduos**.

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - PLR

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro**.

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, **optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.**

Assim, “**ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho**, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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. (grifei).

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria*. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:*

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III –LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Lei 10.101/2000

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

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

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

- I - A pessoa física;
- II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

- I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação
- II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

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.

Partindo destas premissas passo a analisar as situações do caso concreto.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

1. Incidência de contribuições sociais sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR – resíduos.

O Contribuinte se insurge contra a glosa da terceira parcela paga aos empregados a título de PLR.

O Auditor assim apontou a questão:

2.3.15 No código de levantamento PA2 encontram-se os valores correspondentes aos empregados que receberam no ano 2005 até 2 parcelas na rubrica m410 - plr.

2.3.16 No código de levantamento PM2 encontram-se os valores pagos em 2005 aos empregados que receberam mais de 2 parcelas na rubrica m410 - plr nesse ano, o que, por si só, contraria o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, pois este dispositivo determina:

"§ 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."

2.3.17. Em consonância com a situação fática, a fiscalização tratou os pagamentos feitos nessa rubrica como remuneração de segurado empregado, calculando sobre essa base de cálculo (BC) a contribuição previdenciária dos segurados (CS) conforme determina o art. 20, da Lei nº 8.212/91

Alega o Contribuinte que a terceira parcela se referia a resíduo contratual da PLR paga a menor para alguns empregados, em valores menores que os previstos no plano de premiação, nos seguintes termos:

Por fim, no que tange ao suposto pagamento de mais de duas parcelas anuais a título de distribuição dos resultados, impõe-se verificar que estes recolhimentos não refletem novas distribuições, mas apenas complementação da parcela antecipada em montante menor que o firmado na Convenção Coletiva de Trabalho:

"PARÁGRAFO SEGUNDO: Os empregados que tiverem recebido antecipação em valor menor do que o firmado na Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006, receberão a diferença na data estabelecida para o mesmo fim."



De todo exposto observo que não há previsão legal que autorize o pagamento de mais de duas parcelas anuais. Mesmo a nova redação da norma que trouxe a possibilidade de parcelas com intervalo de 3 meses, ainda manteve a periodicidade anual em 2 únicas oportunidades.

É claro que se restasse comprovado o pagamento de pequeno complemento advindo de recálculo de lucro, ou adiantamento a menor posteriormente complementado, poderia ser analisada a questão sobre outra ótica. Contudo, em sede de impugnação, de Recurso voluntário e de Recurso Especial não vislumbro aqui que tenha o Contribuinte demonstrado tais diferenças, não apontou valores nem mesmo esclareceu o motivo deste complemento a destempo, não se desincumbindo a contento do ônus da prova.

Diante do exposto, quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte conheço e nego provimento.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

1. Pactuação de regras e critérios em documento diverso do acordo coletivo; e

Observando o relatório Fiscal, tem-se que o auditor glosou o pagamento da PLR aos empregados da empresa sob a seguinte alegação:

2.3.3 O Banco do Estado de Sergipe S/A, Banese, apresentou as Convenções Coletivas de Trabalho - CCT 2004/2005 e 2005/2006 (cópias anexas ao AI nº 37.157.868-0) que estabeleceram a participação nos lucros ou resultados (PLR) dos bancos. No entanto, a fiscalização constatou que essas CCT para o Banese serviram apenas para fixarem os limites mínimo e máximo dos valores despendidos, mas não os valores em si.

2.3.4 No Banese o valor a ser recebido por trabalhador é determinado pelas regras do Programa de Premiação por Atingimento e Superação de Metas - PASUM, também conhecido como "Programa das Moedas".

O Auditor apontou em fiscalização que as Convenções teriam sido realizadas dentro da Lei com as participações de sindicato e trabalhadores, mas que o programa de metas, foi imposto unilateralmente pelo Banco:

2.3.10. O conteúdo das convenções coletivas de trabalho a respeito da participação nos lucros ou resultados foi negociado com representantes dos empregados que receberam delegação específica, mediante assembleias convocadas especialmente para este fim, conforme se constata nas cópias anexas.

2.3.11. Foram, como determina o art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, fruto de procedimento específico de negociação entre a empresa e seus empregados estabelecido nessa lei.

2.3.12. No Banese as regras foram fixadas, unilateralmente, sem negociação prévia, por decisão da diretoria executiva, ferindo a Lei nº 10.101/2000 e afastando, assim, aguarida da alínea j, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91.

2.3.13. O Banese apresentou os documentos intitulados Acordos Coletivos de Trabalho- ACT 2004/2005 e 2005/2006 (cópias anexas ao Auto de Infração - AI nº 37.157.868-0, integrante desta ação fiscal) assinados pelo Presidente do Sindicato dos Empregado sem Estabelecimentos Bancários no Estado de Sergipe - SEEB/SE e pelo Presidente do Banco do Estado de Sergipe S/A, Banese.

2.3.13.1. O ACT 2004/2005 foi assinado em 10/08/2004 e o ACT 2005/2006 foi assinado em 26/07/2005, ou seja,

mais de 2 anos após a reunião da diretoria executiva, de 14/02/2002, que deliberou sobre os critérios de participação nos lucros ou resultados no Banese e mais de 2 anos após a emissão da Resolução nº 218/02, de 09/07/2002, que regulamentou o disposto naquela reunião e que foi emitida pela Presidência do Banese.

Importante ressaltar, contudo, que o Acordo Coletivo apontava a Resolução 18/2002, Plano de Premiação do banco existente desde 2002 como mecanismo de aferição da referida PLR pactuada.

2.3.13.2. Observa-se nesses ACT, na Cláusula Primeira, o seguinte texto:

"Cláusula Primeira: A Participação nos Lucros ou Resultados prevista na Lei 10.101/00, de 19 de dezembro de 2000, ficará suprida pelo Plano de Premiação por Atingimento e Superação de Metas instituído pelo Banco do Estado de Sergipe S/A, através Resolução 000218/02."

Desse modo, registra-se que o Acordo Coletivo se referiu expressamente ao Plano de Metas do Banco o qual já era de conhecimento das partes desde 2002 e que poderia ter sido objeto de impugnação durante a discussão do ACT, mas não foi, o que nos leva a inferir que tacitamente, tanto sindicato quanto empregados concordavam com ele.

Não há impedimento de que os mecanismos de aferição se encontrem em documento anexo ao acordo coletivo, o que se exige é que as normas sejam claras e objetivas e pactuadas pelas partes, o que a meu ver fica claro neste caso.

Assim o ACT ratificou o plano de aferição de resultados, e não cabe ao Fisco fazer as vezes dos participantes tutelando seus interesses.

Importa registrar que a maioria do colegiado entende de modo mais restritivo, assim o presente resultado estaria atrelado ao caso específico destes autos no qual restou comprovado uma negociação pré-existente consolidada na resolução.

2. Ausência de observância da periodicidade mínima para os pagamentos.

O caso dos autos discute o possível descumprimento de uma destas formalidades, qual seja, **periodicidade, valores pagos a título de PLR, sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000**

Com relação à questão da periodicidade do pagamento, entendo que apenas os pagamentos específicos que ultrapassagem o interstício temporal determinado em lei é que deveriam ser considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos exarados pelo voto da Turma Ordinária, ora recorrido.

Entendo que esta interpretação é a que melhor atende aos objetivos da Lei nº 10.101, de 2000, e foi utilizada em diversos precedentes do CARF no ano de 2014 e 2015.

Cumpramos registrar que o Superior Tribunal de Justiça também já abordou o tema, **identificando o procedimento a ser realizado, quanto ao Programa de PLR, nos casos de terem sido realizados pagamentos em períodos inferiores a seis meses.**

“TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000

(CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991.
(...)

1. Hipótese em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas distribuídas aos empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa. 2. O Banco distribuiu parcelas nos seguintes períodos: a) outubro e novembro de 1995, a título de participação nos lucros; e b) dezembro de 1995 a junho de 1996, como participação nos resultados. 3. As participações nos lucros e resultados das empresas não se submetem à contribuição previdenciária, desde que realizadas na forma da lei (art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991, à luz do art. 7º, XI, da CF). 4. **O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou critério básico para a não-incidência da contribuição previdenciária, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses.** 5. Caso realizada ao arrepio da legislação federal, a distribuição de lucros e resultados submete-se à tributação. Precedentes do STJ. 6. A norma do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995), que veda a distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a seis meses, tem finalidade evidente: impedir aumento salarial disfarçado cujo intuito tenha sido afastar ilegitimamente a tributação previdenciária.

(...)

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) (...)

(STJ, REsp 496949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 31.08.09)

A Justiça do Trabalho, com maior legitimidade para discussão da natureza da verba, tem aplicado uma interpretação alinhada com a Constituição Federal, valorizando o resultado das negociações coletivas de trabalho, por força do art. 7º, XXVI, e nesse sentido mais importante do que a rubrica que identifica o pagamento feito ao empregado é a apuração da sua real natureza jurídica.

Certamente, o legislador, quando fez constar, no art. 3º da Lei nº 10.101/00, que a participação nos lucros e resultados “*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*” não teve como objetivo isentar de encargos toda e qualquer verba paga a título de “PLR”.

Assim na análise dos casos concretos, deve-se verificar se o conceito trazido na Constituição Federal e regulamentado na Lei nº 10.101/00 foi observado pelas partes que negociaram o instrumento coletivo definidor das regras de participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.

O Tribunal Superior do Trabalho, vem se manifestando quanto a esta temática, possibilitando intervalos menores, quando isso tiver sido pactuado em convenção ou acordo coletivo., vejamos:

RECURSO DE EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. INTERPOSIÇÃO SOB A ÉGIDE DA LEI 11.496/2007. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO PARCELADO. A jurisprudência desta Subseção, calcada no art. 7º, XXVI, da Magna Carta, **sinaliza no sentido da viabilidade de norma coletiva**

estabelecer periodicidade de pagamento da participação nos lucros inferior à semestral. Ressalva de entendimento da Ministra Relatora. (TST, E-RR - 194200-95.2003.5.02.0462, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministra Relatora Rosa Maria Weber, DJ 07/05/2010)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA E PAGAMENTO PARCELADO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. A decisão recorrida não reconheceu como válida a norma coletiva (acordo coletivo) que, expressamente, retratando a vontade de sindicato profissional e empresa, dispôs que o pagamento da participação nos lucros, relativa ao ano de 1999, seria feito de forma parcelada e mensalmente. O fundamento é de que o art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000 dispõe que o pagamento de antecipação ou distribuição a título de participação nos lucros ou resultados não pode ocorrer em período inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano cível. O que se discute, portanto, é a eficácia e o alcance da norma coletiva. **O livremente pactuado não suprime a parcela, uma vez que apenas estabelece a periodicidade de seu pagamento, em caráter excepcional, procedimento que, ao contrário do decidido, desautoriza, data vênia, o entendimento de que a parcela passaria a ter natureza salarial.** A norma coletiva foi elevada ao patamar constitucional e seu conteúdo retrata, fielmente, o interesse das partes, em especial dos empregados, que são representados pelo sindicato profissional. Ressalte-se que não se apontou, em momento algum, nenhum vício de consentimento, motivo pelo qual o acordo coletivo deve ser prestigiado, sob pena de desestímulo à aplicação dos instrumentos coletivos, como forma de prevenção e solução de conflitos. (TST, E-ED-RR - 1236/2004-102-15-00, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, Ministro Milton de Moura França, DJ 24/04/2010)

Desse modo, entendo que somente as parcelas que não respeitaram a semestralidade nos termos na Lei, e que não continham periodicidade menor, expressamente pactuada em instrumentos coletivos, poderão ser tidas como verbas de natureza remuneratória.

Ressalto ainda, que havendo possíveis descumprimentos a estas regras acima expostas, estes afetarão apenas, aqueles indivíduos e competências mensais, nos quais as ilegalidades sejam verificadas no caso concreto, sem afetar os demais indivíduos que se encontram com as formalidades respeitadas, ainda que se encontrem sob um mesmo contrato ou programa de PLR.

Contudo, no caso em tela observo que aos acordos de PLR, previstos em convenção, correspondem a 03(três) pagamentos a título de PLR/ 2005.

O acórdão recorrido entendeu que a irregularidade apontada refere-se a um pagamento de resíduo que embora ofenda a periodicidade prevista na norma é suficiente para desnaturar por completo toda a distribuição ocorrida,

Solução esta que a meu ver melhor atende ao disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, combinada com a literal interpretação art. 111 do CTN, no sentido de considerar apenas a parcela excedente distribuída no ano de 2005 chamada pelo Contribuinte de resíduo, como fato gerador de contribuição previdenciária.

Assim, alcançamos a finalidade da norma sem afastar a devida ação do fisco no desvio cometido.

Por todo o exposto, conheço e nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional para fins de manter o acórdão recorrido, devendo ser tributada apenas a parcela de PLR relativa ao pagamento denominado de resíduo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes, para divergir do seu entendimento quanto ao cumprimento das regras pertinentes a exclusão dos valores pagos à título de PLR do conceito de salário de contribuição, mais especificamente com relação a periodicidade. Porém, dadas as colocações por ela feitas com relação a sua interpretação de PLR, faço algumas considerações gerais pertinentes ao tema.

Da definição de salário de contribuição para os empregados

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição, assim, como transcrito acima. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 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;

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Também não entendo correta a interpretação de que valores pagos à título de PLR não se enquadram no conceito de retribuição pela prestação de serviços. Ora, qual seria outro fundamento para o seu pagamento senão o vínculo contratual. Fato é, que seu pagamento está intrinsecamente associado a prestação de serviços e a participação do empregado no dia a dia do trabalho na empresa, por conseguinte, na sua participação nos lucros e resultados obtidos pelo seu empregador com sua colaboração. Dessa forma, nada mais justo que se negocie previamente o quanto desse engajamento trar-lhe-á de participação quando advirem os lucros ou resultados.

Embora prevista na Constituição Federal a desvinculação do PLR do salário, o que lhe conferi caráter de imunidade, não há possibilidade de considerar ter o recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamentos, sob essa denominação, da maneira que tiver interesse. A CF/88, reporta os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário, indicando a necessidade de a os requisitos legais para efetivação do pagamento.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada. 2) **O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória****

nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica. Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

Conforme descrito no relatório fiscal são argumentos para a caracterização dos pagamentos como remuneração:

No código de levantamento P26 encontram-se os valores pagos aos empregados em 02/2006.

No código de levantamento PA2 encontram-se os valores correspondentes aos empregados que receberam no ano 2005 até 2 parcelas na rubrica m410 - PLR.

No código de levantamento PM2 encontram-se os valores pagos em 2005 aos empregados que receberam mais de 2 parcelas na rubrica m410 - plr nesse ano, o que, por si só, contraria o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, pois este dispositivo determina:

”§ 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."

2.3.17. Em consonância com a situação fática, a fiscalização tratou os pagamentos feitos nessa rubrica como remuneração de segurado empregado, calculando sobre essa base de cálculo (BC) a contribuição previdenciária dos segurados (CS) conforme determina o art. 20, da Lei nº 8.212/91.

Ou seja, estão incluídos no presente lançamento 3 levantamentos, contudo, o levantamento P26 e PA2, já foram excluídos pelo acórdão recorrido, inclusive citando voto proferido em processo conexo, qual seja: 10510.003835/2009-61. Essa conclusão pode ser extraída da leitura do voto proferido no acórdão recorrido que manteve o lançamento apenas do levantamento PM2, contudo apenas a parcela que ultrapassa as pagas em até duas parcelas anuais, desde que observado a semestralidade. Essa conclusão pode ser extraída do voto do acórdão recorrido, senão vejamos:

As inconsistências com a Lei 10.101/2000 teriam sido:

a) No Banese as regras foram fixadas unilateralmente, sem negociação prévia, por decisão da diretoria executiva; b) Parte dos empregados recebeu no ano de 2005 receberam mais de 02 parcelas de PLR no ano, em contrariedade ao parágrafo 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.

Antes de adentrar ao mérito das premissas acima, destaco que processo idêntico já foi submetido a julgamento por esta Segunda Seção de Julgamento, processo 10510.003835/200961, julgado em 13 de agosto de 2014, no qual decorreu na lavratura do acórdão 2401003.651, referente às contribuições destinados a outras entidades e fundos do período de 2004/2005.

No referido julgamento, a turma decidiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento a título de PLR com fundamentos dos quais este conselheiro coaduna, devidamente detalhados através do voto vencedor do Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, os quais serão também adotados no presente voto.

A partir do relatório fiscal, extrai-se que, nos ACT 2004/2005 e 2005/2006, o pagamento da PLR estava condicionado ao alcance de metas fixadas no Plano de Premiação por Atingimento e Superação de Metas, o chamado "Programa das Moedas". O fisco ponderou que o "Programa das Moedas" foi fixado unilateralmente pela empresa 14/02/2002, portanto, em período anterior aos ACT, por isso não atenderia aos ditames da lei específica, haja vista não ter sido objeto de negociação entre patrão e trabalhadores.

No entanto, esse não é o melhor entendimento. Na Lei n. 10.101/2000 o legislador quis privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR. Percebe-se que no próprio §1º do art. 2º os critérios e condições são citados apenas a título de exemplo, não estando as partes impedidas de fixarem outros parâmetros.

Também não há a exigência de que as regras claras e objetivas para aquisição do direito à percepção da verba estejam escritas no corpo do instrumento de negociação, o que sugere que essas normas podem vir em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Nesse sentido, patrão e empregados agiram em conformidade com a norma quando dispuseram no ACT que as regras para pagamento da PLR seriam aquelas tratadas no “Programa das Moedas”. Embora os critérios deste tenham sido fixado pela Diretoria do Banco, as partes concordaram que o pagamento da participação ficasse condicionado ao alcance das metas ali fixadas.

A jurisprudência do CARF tem se inclinado no sentido de aceitar que estão em conformidade com a Lei os instrumentos de negociação que mencionem documento apartado que apresente regras que serão utilizadas na fixação dos valores a serem repassados a título de PLR. É o que se pode ver de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, consubstanciada no Acórdão n. 9202003.105, de 25/03/2014:

[...]

Em relação à periodicidade da distribuição dos lucros ou resultados, o fisco indicou que a autuada distribuiu lucros, no exercício de 2005 para alguns funcionários em mais de duas parcelas, tendo realizado para tanto, o levantamento PM2 – MAIS D 2 PARC PLR DESCORDO LEI, conforme relatório de lançamento, fl. 7, fato que ensejaria descumprimento do disposto no art. 3º, §2º da Lei 10.101/00:

*Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância às regras legais, devem incidir as contribuições previdenciárias. **Já as parcelas pagas em observância ao art. 3º, parágrafo 2º da Lei n. 10.101/2000 – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.***

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, dar parcial provimento, mantendo apenas a autuação objeto do levantamento PM2 – MAIS D 2 PARC PL DESCORDO LEI.

Por outro lado, para que possamos melhor delimitar a questão, essa turma está reapreciando 2 recursos abaixo especificados:

1. o Recurso especial da Fazenda tem por escopo:
 - a. Pactuação de regras e critérios em documento diverso do acordo coletivo. Quanto a este ponto a procuradoria entende que a não cumpri o requisito legal a indicação das regras do PLR estarem essas em documento apartado. senão vejamos os trechos do recurso que descrevem o pedido:
 - i. *"A necessidade de **fixação de regras claras e objetivas em acordo coletivo** para não incidência de contribuição previdenciária em face dos valores pagos a título de PRL mostra-se alicerçada no ordenamento jurídico pátrio. Portanto, impertinente entender que documentos diversos*

do acordo coletivo possam servir de amparo ao cumprimento dos requisitos legais.

Logo, verifica-se que o referido acórdão enquadra-se na hipótese fática discutida nos autos, tendo-se em conta que o paradigma entendeu que a inexistência de regras claras e objetivas dispostas em acordo coletivo, desnatura o programa PLR, razão pela qual caracteriza natureza salarial a incidir a contribuição."

- b. Ausência de observância de periodicidade mínima para o pagamento. Neste ponto requer a procuradoria que havendo a incidência de contribuição dado o descumprimento do limite de pagamentos, a contribuição previdenciária correspondente deve incidir sobre a totalidade das parcelas dado o descumprimento do preceito legal. Vejamos trechos do pedido:

De um lado, mesmo diante do descumprimento do requisito da periodicidade mínima, o acórdão recorrido considerou parte das verbas pagas como participação no lucro e resultado, descaracterizando como PLR apenas a parcela paga com inobservância da periodicidade de um semestre civil. É o que se extrai, exemplificativamente, do seguinte trecho do voto condutor do acórdão:[...]

De outro lado, o acórdão paradigma, sem qualquer ressalva, manteve o lançamento sobre todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista o descumprimento da periodicidade prevista na norma legal.

A divergência, destarte, reside na abrangência da parcela descaracterizada como PLR. Enquanto o acórdão paradigma entendeu que, em caso de descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000 todos os pagamentos devem ser tributados, o acórdão paradigma concluiu que só devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias aqueles pagamentos que excederem o limite legal.

2. já o Recurso Especial do Contribuinte ter por escopo: **incidência de contribuições sociais sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR – resíduos.**

Em relação ao recurso especial do contribuinte assim manifestou a relatora a qual acompanhei, não tendo mais o que ser apreciado sobre a questão:

De todo exposto observo que não há previsão legal que autorize o pagamento de mais de duas parcelas anuais. Mesmo a nova redação da norma que trouxe a possibilidade de parcelas com intervalo de 3 meses, ainda manteve a periodicidade anual em 2 únicas oportunidades.

É claro que se restasse comprovado o pagamento de pequeno complemento advindo de recálculo de lucro, ou adiantamento a menor posteriormente complementado, poderia ser analisada a questão sobre outra ótica. Contudo, em sede de impugnação, de

Recurso voluntário e de Recurso Especial não vislumbro aqui que tenha o Contribuinte demonstrado tais diferenças, não apontou valores nem mesmo esclareceu o motivo deste complemento a destempo, não se desincumbindo a contento do ônus da prova.

Diante do exposto, quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte conheço e nego provimento.

Em relação ao recurso da Fazenda Nacional, embora no PAF nº 10510.003835/2009-61, da mesma empresa, eu tivesse me manifestado pelo descumprimento da lei 10.101/2000 no que pertine ao detalhamento das "regras clara e objetivas" no corpo do próprio acordo ou convenção coletiva, acredito que estamos diante de situação excepcional, onde já existia desde 2002, programa de metas adotado pela empresa. No caso, decidi o sindicato adotar como programa de metas nas Convenções Coletivas para anos subsequentes referido programa de "Moedas". Tal fato explicitado no próprio relatório fiscal no item 2.3.13.2, fez-me acompanhar a relatora, posto que era um programa com regras já estipuladas e que foi absorvido pelo sindicato em sua Convenção Coletiva. Apenas, convém esclarecer que, com isso, não chancelo que toda PLR possa ser estipulado em documento apartado, mas não pode ser imputado descumprimento no caso ora analisado.

Entendo que esses esclarecimentos se mostram relevantes para delimitar qual a parte em litígio que discordo do voto da ilustre relatora, bem como para que se possa liquidar o julgado em relação ao que foi excluído e mantido no lançamento.

Por fim, a Fazenda Nacional também apresentou recurso no intuito de ver alterada a decisão quanto a manutenção no lançamento das parcelas pagas apenas acima da periodicidade, já que entende que restando descumprido o pagamento em mais de duas parcelas, todas devem compor o conceito de salário de contribuição. Filio-me a essa tese como já tive a oportunidade de defender em diversos outros julgados.

Quanto a Periodicidade

Conforme descrito no relatório fiscal, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, mais de duas vezes no mesmo ano civil, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil.

Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos em sua totalidade a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descreve o dispositivo legal a respeito:

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.

Contudo, para que seja descumprido o requisito da periodicidade, deve o auditor indicar que a empresa distribuiu efetivamente PLR aos empregados com a inobservância da lei.

Quanto a alegação que não paga em mais de duas parcelas, mas tão somente pago um resíduo, entendo que razão não assiste ao recorrente, conforme já explicitado pela própria relatora deste voto ao negar provimento ao recurso do contribuinte (que buscou em seu recurso demonstrar tratar-se de resíduo). Observa-se que a lei 10.101 é enfática ao dizer que é VEDADO O PAGAMENTO DE QUALQUER ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre na época da ocorrência do presente lançamento.

Isto posto, para o levantamento PM2 – MAIS DE 2 PARC PL DESCORDO LEI, independente do encaminhamento ter sido pelo cumprimento do requisito "estabelecimento de regras claras e objetivas", deve ser mantido o lançamento pelo descumprimento da periodicidade conforme descrito no art. 2º da Lei nº 10.101/2000 e MP anteriores.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros sem a devida legitimação, conforme amplamente discutido acima, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário de contribuição.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para excluir do lançamento apenas os pagamentos de PLR cuja autuação tenha como único fundamento o item 2.6.13.2 do relatório fiscal, mantendo o lançamento do levantamento PM2 em sua totalidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.