ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13603.722445/2011-68

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 13603.722445/2011-68 |
| **Recurso nº** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9202-005.719 – 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 30 de agosto de 2017 |
| **Matéria** | CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | INDÚSTRIA MECÂNICA IRMÃOS CORGOZINHO LTDA |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS.

Nos termos do §2º., do art. 3 º., da lei 10.101/2000, é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. A vedação descrita na lei refere-se ao pagamento de qualquer antecipação de mais de 2 vezes no mesmo ano civil.

Ou seja, além da exigência legal quanto ao número de pagamentos no ano civil, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que restou descumprido no presente caso. Assim, há que se caracterizar a incidência de contribuições previdenciárias para todos os valores pagos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Patrícia da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente Convocado).

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2803-003.839, proferido pela 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 21 a 24, refere-se a:

DEBCAD 37.138.870-8 (consolidado em 17/06/2011, no valor de R$ 135.303,65, período 01/2008 a 12/2008) – contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à parcela para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Levantamentos CI1, PL1, PL2, PP1 e PP2;

DEBCAD 37.138.871-6 (consolidado em 17/06/2011, no valor de R$ 10.671,48, período 01/2008 a 12/2008) – contribuições sociais destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE). Levantamentos PL1 e PL2.

De acordo com esse Relatório Fiscal, os Levantamentos apurados referem-se a: CIl - Pagamentos a Contribuintes Individuais: contribuições previdenciárias correspondentes a pagamentos efetuados a contribuintes individuais não declaradas em GFIP; PL1 e PL2 - Pagamentos referentes a Participação nos Lucros: contribuições previdenciárias e contribuições para Terceiros correspondentes a remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação no Lucro e/ou Resultado da empresa não declaradas em GFIP, extraídas das folhas de pagamento; PP1 e PP2 - Pagamento relativo a Previdência Privada: contribuições previdenciárias correspondentes a pagamento aos sócios da empresa a título de Previdência Privada, extraído da conta no Razão Despesas com Previdência Privada, não declaradas em GFIP.

O Contribuinte apresentou a impugnação.

A 7ª Turma da DRJ-BHE, às fls. 1755/1760, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando, em síntese, a não incidência de contribuições sobre valores pagos a título de PLR, requerendo o provimento do recurso apresentado.

A 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1765/1771, DEU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Ordinário, para excluir da base de cálculo os valores recolhidos em agosto/08 e janeiro/09, referente a participação nos lucros. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
>
> LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.
>
> A lei 10.101/00 determina ampla capacidade negocial quando das tratativas acerca das regras que nortearão a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.
>
> As parcelas pagas a título de Plano de Participação nos lucros ou resultados em desacordo com o art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c lei 10.101/00, por não respeitar o lapso temporal legal, sujeitam-se às contribuições devidas à seguridade social.
>
> Recurso Voluntário Provido em Parte

Às fls. 1774/1782, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **PLR sem observância da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000.** 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. De outro lado, o acórdão paradigma manteve o lançamento sobre todas as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista o descumprimento da periodicidade mínima estabelecida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.101/2000.

Às fls. 1785/1787, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre a **periodicidade da Participação nos Lucros e Resultados**.

Devidamente citado eletronicamente, conforme fl. 1791, o Contribuinte manteve-se inerte, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, referindo-se a:

DEBCAD 37.138.870-8 (consolidado em 17/06/2011, no valor de R$ 135.303,65, período 01/2008 a 12/2008) – contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa e à parcela para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. Levantamentos CI1, PL1, PL2, PP1 e PP2;

DEBCAD 37.138.871-6 (consolidado em 17/06/2011, no valor de R$ 10.671,48, período 01/2008 a 12/2008) – contribuições sociais destinadas a Terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE). Levantamentos PL1 e PL2.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência sobre a **periodicidade da Participação nos Lucros e Resultados**.

**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.

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 ultrapassarem 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 n° 10.101, de 2000, e foi utilizada em diversos precedentes do CARF no ano de 2014 e 2015.

Cumpre 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 venia, 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 os acordos de PLR,** previstos em convenção, correspondem a 03(três) pagamentos a título de PLR, nos anos de 2008 e 2009.

O acórdão recorrido entendeu que a irregularidade apontada refere-se a um pagamento em período inferior a seis meses, e que este não é suficiente para desnaturar por completo toda a distribuição ocorrida, sobretudo em razão da alteração, pela lei 12.832/13, da lei 10.101/00, que ficou com a seguinte redação: *§ 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****. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013).*

O Relator da decisão recorrida, argumenta ainda, que, tendo como base a atual redação legal, sequer poder-se-ia falar em ofensa ao normativo, via de consequência, não haveria fato gerador, portanto, a solução que melhor vai ao encontro do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, combinada com a literal interpretação art. 111 do CTN, no sentido de considerar apenas a parcela distribuída em novembro/2008 como fato gerador de contribuição previdenciária.

Assim, alcançamos a finalidade da norma sem afastar a devida ação do fisco no desvio cometido. Desconsiderando a parcela que excedeu a limitação legal, novembro/2008, teremos assim duas distribuições em acordo com a lei então vigente, ocorridas em agosto/2008 e janeiro/2009, atingindo assim os devidos consectários legais.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional para fins de manter o acórdão recorrido, devendo ser tributada apenas a parcela de novembro de 2008.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ouso divergir quanto a seu posicionamento de mérito.

Inicialmente, de se reproduzir a base legal da exclusão do conceito de salário de contribuição da participação nos lucros ou resultados da empresa, contida no art. 28, §9º., caput e alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

> *§ 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****;(grifei)*

Condicionada, assim, a exclusão do conceito de salário de contribuição dos valores pagos a título de PLR à observância dos requisitos previstos em lei específica, mais especificamente, *in casu*, na Lei nº. 10.101, de 2000.

Bem assim condicionada à obediência aos critérios da referida Lei a desvinculação dos valores pagos a título de PLR do conceito de remuneração, na forma do art. 7º., XI da CRFB, a seguir reproduzido:

> ***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****;(grifei)*

De interesse, para o deslinde do presente litígio, os requisitos constantes daquele diploma legal em seus arts. 2º. e 3º., em especial o contido em seu art. 3º., § 2º., aqui reproduzido em sua redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em questão, *expressis verbis:*

> *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.*

*§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.*

*(...)*

*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.*

*§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

***§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.****(grifei)*

*§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

*§4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2ºpoderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.*

*(...)"*

Analiso. A propósito, inicialmente, de se ressaltar que não vislumbro como associar a característica de necessário rendimento de capital à Participação de Lucros e Resultados auferida, uma vez que tal tese implicaria, em meu entendimento, que se assumisse serem os empregados necessariamente participantes do capital social da empresa, qualidade reservada somente aos sócios do empreendimento.

Ou seja, entendo que só se poderia fazer a construção de que há um necessário rendimento de capital (e não de trabalho) disponibilizado, para o caso de empregados que se revestissem da qualidade de acionistas ou quotistas da empresa e que, assim, houvessem subscrito e/ou integralizado capital no empreendimento, recebendo rendimentos decorrentes desta qualidade de sócios e não se confundindo, destarte, com outros empregados, quando estes últimos, tal como no caso em questão, não sejam detentores de ações ou quotas.

Entendo, a propósito, que, neste caso (empregados ou trabalhadores não acionistas ou quotistas), o que os empregados estão, sim, a auferir, é uma remuneração decorrente de seu trabalho, ainda que de natureza variável, dependente de metas e regras vinculadas a critérios capazes de alterar o montante a ser recebido.

Ou seja, com a devida vênia aos que esposam entendimento contrário, em meu entendimento reserva-se o conceito de necessário rendimento de capital auferido àqueles que efetivamente contribuíram com este fator de produção (capital) para fins de realização do ciclo empresarial, normalmente em detrimento da contribuição com o fator trabalho (como no caso dos trabalhadores).

Feita tal digressão inicial, entendo que a melhor interpretação a ser dada aos dispositivos (arts. 2º. e 3º. da Lei nº 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, consequentemente, pela economia nacional como um todo, sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e consequente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento.

Mais especificamente para o caso sob análise, que se concentra no descumprimento ao estabelecido no art. 3º., § 2º da Lei nº. 10.101, de 2000, em linha com o entendimento majoritário esposado por esta Turma, entendo que de forma a que se possa usufruir da não incidência quanto a quaisquer dos pagamentos efetuados decorrentes de determinado acordo de PLR, a legislação estabeleceu uma série de requisitos a serem observados, aí inclusa a vedação ao 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.

Conforme muito bem observado pela autoridade julgadora de 1a. instância, o que se tem é que:

*"Em linhas gerais, o legislador, tanto o da Lei nº 8.212/1991, quanto o da Lei nº 10.101/2000, possibilitou ao empregador que*

> *concedesse a participação de seus empregados no resultado da empresa sem a incidência de encargos sociais e fiscais, desde que cumprisse requisitos e condições para que os pagamentos não se configurassem em outra forma disfarçada de remuneração, resultando, numa última análise, em prejuízo de contribuições à Seguridade Social".*

Aplicando-se tal entendimento ao caso sob análise, o que verifico é que, aqui, consoante acordos de e-fls. 97 a 99, para todas as parcelas objeto de tributação pela autoridade fiscal, pagas durante o período de 01 a 12/08, o programa de PLR estabelecido pela empresa violou o requisito constante do art. 3º., § 2º da Lei nº. 10.101, de 2000, dada a existência de pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil.

Uma vez descumprido o preceito legal, cabível a caracterização de quaisquer pagamentos/recebimentos a título de PLR como de natureza remuneratória, ou seja, não há que se cogitar de aplicação da hipótese de não incidência (desvinculação da remuneração) para nenhuma das parcelas pagas, quando do referido descumprimento por determinado programa de PLR.

Assim, diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a decisão de 1ª. instância.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior